



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 12. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26. März 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1992 ATS	1992 EUR	1993 ATS	1993 EUR
Gesamtbetrag der Einkünfte	229.048,00	16.645,57	242.633,00	17.632,83
Einkommen	208.048,00	15.119,44	221.633,00	16.106,70
Einkommensteuer	35.060,00	2.547,91	39.412,00	2.864,18
Lohnsteuer	- 39.306,00	- 2.856,49	- 43.656,00	- 3.172,61

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte im berufungsgegenständlichen Zeitraum (1992 bis 2002) durchwegs negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Lt. Beilage zu den Steuererklärungen wurde das Vermietungsobjekt als Büro im Ausmaß von 30 m² und Archiv im Ausmaß von 40 m² definiert und befindet sich im Haus der Bw.. Die gesamte Nutzfläche des Hauses würde 223 m² betragen. Die Kosten für den vermieteten Teil seien also mit einem Drittel der Gesamtkosten berücksichtigt worden.

Lt. Mietvereinbarung vom 1. Dezember 1990 würde die Bw. gemeinsam mit ihrem Gatten einen Raum mit getrenntem Eingang dem Mieter (Firma ARgesmbH) zur Verfügung stellen. Dieser Raum sei als Büroraum vorgesehen und es seien sämtliche Anschlüsse wie Telefon, Computer und dergleichen vorhanden.

Ebenso würde dem Reisebüro eine in der gleichen Etage befindliche WC-Anlage sowie eine Wasch-Duschanlage zur Verfügung stehen. Weiters ein PKW-Abstellplatz.

Als Mietpreis wurde ein Betrag von 11.800,-- ATS per Monat inklusive der gesetzlichen Steuern vereinbart.

Mit Datum 1. Mai 1992 wurde aufgrund der Insolvenz des Mieters (Firma ARgesmbH) eine neue Mietvereinbarung mit der Firma SGgesmbH abgeschlossen. Als Mietentgelt wurde ein Betrag von 10.000,-- ATS pro Monat vereinbart (zuzüglich der gesetzlichen Steuern). Damit abgegolten seien auch diverse Betriebskosten wie Strom, Heizung, Müllabfuhr, Wasser usw.. Lt. dieser Mietvereinbarung würde dem jetzigen Mieter auch ein Kellerraum als Archiv zur Verfügung gestellt (ohne Mehrberechnung).

Für die Jahre 1991 bis 1994 wurden die erzielten Einkünfte zunächst gem. § 188 BAO festgestellt, da die Bw. von einer gemeinsamen Vermietung mit ihrem Gatten ausgegangen sei. Ermittlungen seitens des zuständigen Finanzamtes (Niederschrift über eine Erhebung vom 19. Jänner 1996) hätten ergeben, dass die Bw. Alleineigentümerin der Liegenschaft sei. Das zuständige Finanzamt rechnete somit die Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit alleine der Bw. zu.

Nach Löschung des Feststellungsaktes (St.Nr. 130/5961) und Änderung der Mitteilung über die gesonderte Feststellung wurden die steuerlichen Ergebnisse in wiederaufgenommenen Verfahren zunächst vorläufig der Bw. zugerechnet und festgesetzt.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 1998 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. ein Verlängerungsantrag hinsichtlich "Liebhaberei" eingebracht. Darin werde beantragt, die derzeit günstigere Regelung – der Überschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung muss innerhalb von 20 Jahre erreicht werden – anzuwenden.

Lt. Veranlagung sind in den Jahren 1991 bis 1992 folgende Ergebnisse erzielt worden (in ATS):

	Umsatz	Darlehenszinsen	AfA	Ergebnis
1991	120.000,00	?	?	0,00
1992	120.000,00	- 180.617,00	- 11.420,82	- 113.902,00
1993	120.000,00	- 163.795,39	- 11.802,00	- 83.146,00
1994	120.000,00	- 166.025,21	- 12.767,33	- 63.408,00
1995	120.000,00	- 166.415,58	- 12.770,00	- 93.548,00
1996	120.000,00	- 161.969,29	- 12.770,00	- 65.689,00
1997	120.000,00	- 165.997,44	- 12.770,00	- 79.399,00
1998	120.000,00	- 163.532,12	- 12.770,00	- 75.478,00
1999	120.000,00	- 142.667,00	- 12.770,00	- 68.064,00
2000	120.000,00	- 136.414,78	- 12.770,00	- 37.468,00
2001	120.000,00	- 92.580,56	-14.116,24	- 3.225,00
2002	30.000,00	- 22.203,07	- 2.930,94	- 9.630,01

In den Jahren 1991 bis 2002 ist also insgesamt ein Werbungskostenüberschuss von 692.975,01 ATS erwirtschaftet worden.

Seit April 2002 würden diese Räumlichkeiten privat genutzt werden.

Mit Bescheiden vom 26. März 2004 wurden die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1992 bis 2002 seitens des zuständigen Finanzamtes endgültig veranlagt (§ 200 Abs. 2 BAO). Die Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit wurden nicht berücksichtigt. Begründend wurde angeführt, dass die Vermietung als Liebhaberei einzustufen gewesen sei, da bisher nur Werbungskostenüberschüsse erzielt worden seien und das Objekt ab 2002, ohne Erreichen eines Totalüberschusses, privat genutzt werde.

Mit Datum 12. Mai 2004 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1992 bis 2002 erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass zu Beginn des Mietverhältnisses, aufgrund der damals vorliegenden Finanzierung des Hauses, innerhalb einer Frist von 3 bis 5 Jahren ein Überschuss zu erzielen gewesen wäre.

Aufgrund einer Erkrankung des Gatten der Bw., der sich an der Rückzahlung des Darlehens in einem hohen Ausmaß beteiligt hätte, hätte dieser im Jahr 1997 für ein ganzes Jahr seine Arbeit einstellen müssen und nur Arbeitslosengeld bezogen. Im Anschluss daran sei es ihm aus den erwähnten gesundheitlichen Gründen nur mehr möglich gewesen Teilzeit zu arbeiten. Dies hätte eine enorme Reduktion des Einkommens mit sich gebracht. Aus diesem Grund sei die ursprünglich geplante Laufzeit des Darlehens und die Höhe der Rückzahlung umgestellt worden. Dadurch sei das Kapital längere Zeit auf einem hohen Stand geblieben und damit seien auch die Zinsen höher berechnet worden. Im Jahr 2002 hätte der Mieter den Betrieb eingestellt und somit den Mietvertrag aufgekündigt, sodass in weiterer Folge mit keinen Einkünften mehr zu rechnen sei.

Aus diesem Grund werde ersucht, die bisher vorläufigen Bescheide zu endgültigen Bescheiden zu erklären und die Festsetzungen vom 26. März 2004 aufzuheben.

Mit Datum 5. Juli 2004 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Bw. mit Schreiben vom 19. Oktober 2004 aufgefordert, die vorliegende Finanzierung vollständig darzustellen (beginnend mit dem Jahr 1991). In einem weiteren Punkt wurde die Bw. befragt, ob sie ab 2002 versucht hätte, neue Mieter zu finden und wie diese Räumlichkeiten nunmehr genutzt würden?

Mit Eingabe vom 14. November 2004 wurde dieses Schreiben wie folgt beantwortet:

Zu Baubeginn im Jahre 1989 sei ein Finanzierungsplan zur Errichtung des Hauses mit einer Fremdfinanzierung von 2.170.000,00 ATS vorgesehen gewesen (Rohbau). Hierfür sei 1989 ein Darlehen bei der S. Bausparkasse in Höhe von 1.842.000,00 ATS beantragt worden. Bei der Allgemeinen Sparkasse sei ein Darlehen von 971.131,00 ATS gewährt worden. Aufgrund widriger Umstände hätten die geplanten Eigenleistungen nicht erbracht werden können und die Baukosten hätten sich durch die Regiearbeiten um einiges erhöht.

Zu Beginn der Vermietung der Räumlichkeiten mit 1. Jänner 1991 sei aber davon auszugehen gewesen, dass nach ca. 5 Jahren (Mieterhöhungen mit eingerechnet) zumindest ein geringer Überschuss zu erwirtschaften gewesen wäre, der zur Rückzahlung der Darlehen führen sollte.

Mit Datum 20. November 1990 sei das Obligo bei der Allgemeinen Sparkasse auf 2.170.000,00 ATS ausgeweitet worden.

Im März 1992 hätte das Unternehmen in dem der Gatte als zweiter Geschäftsführer angestellt gewesen sei, Konkurs anmelden müssen. Somit hätte er den Ratenverpflichtungen die von seinem Gehalt gedeckt worden seien, nicht mehr nachkommen können; vielmehr seien gegen ihn auch Haftungsansprüche geltend gemacht worden.

Die im April 1992 gegründete Firma SGesmbH hätte die Mietvereinbarung aus dem Grund

übernommen, da zum damaligen Zeitpunkt mit der einheimischen Bevölkerung Geschäfte angebahnt worden seien. Auch mit einem amerikanischen Unternehmen seien sehr gute Geschäftskontakte vorhanden gewesen. Aufgrund des Zeitunterschiedes hätte auch nachts gearbeitet werden müssen.

Am 29. Juli 1992 sei das Obligo bei der Allgemeinen Sparkasse auf 3.085.000,00 ATS ausgeweitet worden.

Bis Ende 1993 sei die vereinbarte Rückführung des Darlehens vorgenommen worden; in weiterer Folge nur mehr sporadisch bzw. unregelmäßig. Die originalen Bankbelege seit 1994 würden in der Rechtsabteilung der Allgemeinen Sparkasse liegen. Die Belege der jeweiligen Darlehenskonten würden bei den Steuererklärungen des Gatten liegen (beim Finanzamt Urfahr).

Wie in der Berufung vom 12. Mai 2004 angegeben, hätte die Firma AWgesmbH den Betrieb aufgrund der Erkrankung des Gatten eingestellt. Die Mitarbeiter seien nicht in der Lage gewesen, den Betrieb zu übernehmen. Neue Mieter zu finden sei deshalb schwierig, da sich das Büro nur als Filialbetrieb für ein bestehendes Reisebüro eignen würde. Dies sei aufgrund der derzeitigen Lage in der Branche nicht finanzierbar.

Diesem Schreiben wurden die Mietvereinbarungen aus 1990 und 1992 beigelegt; Gesamtbaukosten/Finanzierungsplan vom 7. Februar 1990 (Fertigstellungsdarlehen) sowie Kreditzusagen vom 20. November 1990 und 29. Juli 1992.

Da die gestellten Fragen nur teilweise beantwortet wurden, wurde der Bw. mit Datum 23. November 2004 ein Schreiben mit folgendem Inhalt zugesandt:

Da die vorgelegte Kopie über das Fertigstellungsdarlehen völlig unleserlich sei, werde um Nachreichung einer lesbaren Kopie bzw. Original ersucht.

Wie würden die Räumlichkeiten derzeit genutzt werden?

Darstellung inwiefern sich die Zahlungen durch die Zahlungsschwierigkeiten geändert hätten.

Mit Schreiben vom 26. November 2004 wurde wie folgt geantwortet:

Bedauerlicherweise hätte auch die Bw. nur eine kaum lesbare Kopie des Finanzierungsplanes. Falls möglich werde noch versucht eine Kopie des Originals zu finden.

Zur Darstellung der vermieteten Räumlichkeiten würden diesem Schreiben Planauszüge beiliegen. Das in der Eingangsebene befindliche Büro werde derzeit von der Firma AW-KEG teilweise genutzt. Die Firma AW-KEG sei bis 2003 ruhend gemeldet gewesen und hätte mit 2003 seine Tätigkeit in kleinem Umfang wieder aufgenommen. Miete sei hier keine zu verlangen, da es sich um den Bruder des Gatten der Bw. und einen Autobusunternehmer, der seine eigene Betriebsstätte hätte, handeln würde. Mitarbeiter würde es für dieses Büro keine geben. Weiters werde das Büro von der Bw. und deren Gatten privat sowohl als Ablageraum als auch für Schriftverkehr und Kommunikation benutzt. Die in dieser Ebene noch

ingezeichneten Räume wie Waschraum, WC und Garderobe würden nur mehr privat genutzt werden. Die im Keller angezeichneten Räume würden nach wie vor als Archive genutzt werden. Hier würden noch Unterlagen der Firma ARgesmbH aus den Jahren 1990 bis 1992 lagern, da der Gatte der Bw. seit 1995 einen Prozess gegen den Geschäftsführer von damals führe. Ebenso würden noch alle Unterlagen der Firma SGgesmbH in diesen Räumen lagern, da die Bw. ja als ehemalige Geschäftsführerin zur Aufbewahrung dieser Unterlagen verpflichtet sei.

Aufgrund des vorhin erwähnten Prozesses, der sich als sehr langwierig und teuer herausstellte, hätte der Gatte der Bw. die Vorauszahlungen an den Anwalt und Haftungsverpflichtungen nicht erfüllen können. Die GesmbH. hätte diese Beträge teilweise vorgestreckt. Daraus hätte sich ergeben, dass der Gatte der Bw. in den Jahren 1995 und 1996 kein Gehalt ausbezahlt erhalten und die Firma somit ihr Geld zurückbekommen hätte. Damit hätte er den privaten Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Allgemeinen Sparkasse (Hausbau) nicht nachkommen können. Somit sei die Bw. als Verpflichtete herangezogen und eine Gehaltsexekution beim Dienstgeber eingeleitet worden. Diese Abzüge würden noch laufend vorgenommen und seien natürlich nicht in der ursprünglich vereinbarten Höhe, zu der sich die Bw. und ihr Gatte zu Beginn der Finanzierung der Vermietung verpflichtet hätten. Die übrigen Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Hausbau würden vom Konto der Bw. nach wie vor regelmäßig bedient werden (ABV, Bausparkasse der Sparkassen, Landesregierungskredit).

Beilagen:

Niederschrift: In der Niederschrift seitens des Erhebungsdienstes des zuständigen Finanzamtes vom 19. Jänner 1996 anlässlich der Besichtigung der vermieteten Räumlichkeiten wurde folgendes festgehalten:

Im Wohnhaus würden folgende Räume betrieblich genutzt:

Im Erdgeschoss ein Büro (7,5m²), Diele, WC und Waschraum (rd. 13m²; grundsätzlich gemischte Nutzung, betrieblicher Anteil für Kunden und Mitarbeiter);

Im Keller ein Abstellraum (7,5m² als Archiv) und ein Wirtschaftsraum (zum Teil; Unterlagen in Schachteln);

In der Garage sei bis Juni 1995 der Firmen PKW der Firma SGgesmbH untergestellt gewesen. Grundbücherliche Eigentümerin des Wohnhauses sei die Bw..

Außerdem würde ein schriftlicher Mietvertrag mit der Firma ARgesmbH vorliegen. Über das Mietverhältnis mit der Firma SGgesmbH würde es lediglich eine mündliche Vereinbarung geben (Anm.: Im Finanzakt befindet sich allerdings eine Mietvereinbarung vom 1. Mai 1992). Die Konditionen seien im Wesentlichen wie bei der Firma ARgesmbH gestaltet worden.

Eine weitere Beilage bildet ein Schreiben des bevollmächtigten Wirtschaftstreuhanders der Firma AWgesmbH. Dort werde bestätigt, dass aus der Buchhaltung dieser Firma ersichtlich sei, dass die Nettozüge der Jahre 1995 (363.137,00 ATS) und 1996 (357.576,00 ATS) nicht an den Gatten der Bw. ausbezahlt worden seien.

Da im Zuge des Ermittlungsverfahrens keine neuen Daten zur Finanzierung vorgelegt werden konnten, erfolgt eine Zusammenstellung der vorliegenden Daten aus dem Steuerakt des Finanzamtes:

Aufstellung der Kreditkonten (in ATS):

Die Bausparkasse:	1998	1999	2000	2001	2002
Zinsen	51.685,33	43.064,50	35.948,81	31.823,60	7.311,26
Spesen	98,00	552,52	1.000,00	483,00	24,77
ABV-Bausparen:					
Zinsen	1.009,00	116,00			
Spesen	100,00	961,00			
ABV-Bausparen II:					
Zinsen	12.068,00	10.351,00	9.022,00	8.175,33	
Spesen	140,00	385,00	1.630,00	386	
Oberbank:					
Zinsen	6.258,76	3.190,81	229,88		
OÖ. Landesreg.:					
Zinsen	9.167,33	8.238,43	12.224,94		1.013,03
Sparkasse:					
Zinsen	391.382,93	362.318,46	351.818,72	237.742,73	56.364,12
Sparkasse Ried:					
Zinsen	19.025,00	723,20			

Von den Gesamtaufwendungen seien jeweils 1/3 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt worden.

Weitere Angaben zum Kredit bei der Allgemeinen Sparkasse Linz:

Kreditusage vom 29. November 1989 in Höhe von 1.000.000,00 ATS; monatliche Rückzahlungsraten in Höhe von 8.742,00 ATS für Kapital und Zinsen; Zinssatz 8,5% p.a.

Kreditausweitung vom 20. November 1990 auf insgesamt 2.170.000,00 ATS: monatliche Rückzahlungsraten in Höhe von 21.741,00 ATS für Kapital und Zinsen.

Kreditausweitung vom 29. Juli 1992 auf insgesamt 3.085.000,00 ATS; monatliche Rückzahlungsraten in Höhe von 33.392,00 ATS für Kapital und Zinsen; Zinssatz 11,5% p.a.

Lt. Bankbestätigungen seien für diesen Kredit im Jahre 1999 Rückzahlungen in Höhe von 29.919,00 ATS, im Jahr 2000 129.649,00 ATS und im Jahr 2001 119.676,00 ATS geleistet worden.

In einem weiteren Telefonat vom 21. Jänner 2005 mit der Bw., erklärte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates, dass die vorliegenden Unterlagen nicht auf eine Einkunftsquelle schließen lassen würden. Es sei nicht eindeutig nachvollziehbar, ob die ursprünglich gewählte Finanzierungsart innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben geführt hätte. Weiters würde, aufgrund der nicht beabsichtigten Weitervermietung ein abgeschlossener Zeitraum mit negativen Ergebnissen vorliegen. Der Bw. wurde nochmals die Gelegenheit eingeräumt, die ursprünglich geplante Finanzierungsvariante zu belegen.

Mit Eingabe vom 27. Jänner 2005 wurde angeführt, dass aus den beiliegenden Kreditzusagen bzw. Kreditausweitungen der Allgemeinen Sparkasse zu ersehen sei, wann eine Ausweitung des Kredites vorgenommen worden sei. Aufgrund der Rückzahlungen sei die Finanzierbarkeit gegeben gewesen. Dies sei auch daraus zu ersehen, dass die Bank den jeweiligen Kreditausweitungen mit den erhöhten Rückzahlungsraten zugestimmt hätte, weil aufgrund der Einkommensprüfung durch die Bank zum Zeitpunkt der Ausweitung eine ordentliche Rückführung gewährleistet gewesen sei.

Anhand der vorgelegten Kontoauszüge des Kreditkontos der Allgemeinen Sparkasse aus den Jahren 1990 bis 1993 sei ersichtlich welche Rückzahlungen getätigt worden seien.

Die beigelegten Bankauszüge weisen folgende Kreditrückzahlungen auf:

drei mal 8.742,00 ATS im Jahr 1990;

fünfmal 21.741,00 ATS im Jahr 1991;

sowie weitere Zahlungen 1992 und 1993 im Gesamtausmaß von 415.000,00 ATS.

Auch nach dem Konkurs der Firma ARgesmbH seien in den Jahren 1992 und 1993 noch dementsprechende Rückzahlungen vorgenommen worden. Erst als der Gatte der Bw. als Haftungsschuldner für die Verbindlichkeiten der Firma ARgesmbH herangezogen worden sei, sei eine ordnungsgemäße Rückführung nicht mehr möglich gewesen. Aufgrund der Klage des Gatten der Bw. gegen den zweiten Geschäftsführer der Firma ARgesmbH und der Aussicht auf

Erfolg, seien diese Forderungen an die Allgemeine Sparkasse abgetreten worden und von dort als Rückzahlung auf das Kreditkonto angenommen worden. Mit Urteil vom 28. Februar 2000 sei dem Gatten der Bw. zuerkannt worden, dass seine Forderungen zu zwei Drittel dem Grunde nach zu Recht bestehen würden und 12% Zinsen sowie die Kosten seit 15. Mai 1992 berechtigt seien. Ein Sachverständigengutachten hätte ergeben, dass der Gatte der Bw. bisher gesamt mehr als 3,8 Millionen Schillinge für die Firma ARgesmbH aufgebracht hätte. Leider werde nun die Höhe vom Beklagten bestritten, was eine Prozessverzögerung mit sich bringen würde.

Auf den Kreditverträgen sei zwar keine Laufzeit angeführt, jedoch sei aus den Kreditsummen und den vereinbarten Rückzahlungsraten zu errechnen, dass die gesamte Laufzeit weit unter 20 Jahren liegen würde. Es sei auch geplant gewesen, spätestens mit Pensionsantritt des Gatten der Bw. (damals noch 60 Jahre) schuldenfrei zu sein.

Im Schreiben vom 9. November 1995 an das Finanzsamt Urfahr hätte der Steuerberater eine vermietete Fläche von 70m² angegeben. Diese würden sich aus den in der Eingangsebene befindlichen Flächen für Büro, Toilette, Waschraum und Diele bzw. Gang ergeben. Weiters seien die im Keller befindlichen Räume die als Archive benutzt worden seien, berechnet worden. Weiters ein Abstellplatz in der beheizten Garage.

Bezüglich des Bemühens um Weitervermietung hätte der Gatte der Bw. zwar mit diversen Kollegen gesprochen, ja sich sogar angeboten nebenbei für dieses Unternehmen tätig zu sein und den lokalen Markt zu bearbeiten. Wie aber schon im Schreiben vom 14. November 2004 erwähnt, sei das Büro nur als Filialbetrieb für ein bestehendes Unternehmen geeignet und die derzeitige Marktlage erlaube kaum eine Erweiterung. Eine Vermietung an Fremdbranchen sei aufgrund der Lage und Größe des Büroraumes nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 wird von Lehre und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur jene Einkunftsquellen eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist bei einem sodann vorliegenden Verlustbetrieb grundsätzlich Liebhaberei (sog. Voluptar) gegeben. Verluste aus derartigen Tätigkeiten sind weder ausgleichs-, noch vortragsfähig.

Gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 und BGBl. 1997/358 (im folgenden kurz LVO), 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 und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
 - 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind, "oder"*
 - 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*
- Gem. Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

Die Bw. hat im eigenen Wohnhaus Räumlichkeiten als Büro an ein Reisebüro vermietet. Nach den Ermittlungsergebnissen des zuständigen Finanzamtes und des Referenten des Unabhängigen Finanzamtes ist die hier vorliegende Vermietungstätigkeit jedenfalls unter den Begriff des § 1 Abs. 2 LVO einzustufen. Die Räumlichkeiten werden zwar als Geschäftsräume verwendet, sind aber jedenfalls geeignet auch persönliche Wohnbedürfnisse zu befriedigen. Lt. vorgelegten Plankopien befinden sich diese Räumlichkeiten in unmittelbarer Nähe zu den ausschließlich privat genutzten Räumen. In der Niederschrift des Erhebungsdienstes vom 19. Jänner 1996 wurde sogar festgehalten, dass die vermieteten Räume (WC, Diele, Waschraum) gemischt, also auch privat, genutzt würden. Ohne größere Umbau- und Adaptierungsarbeiten können diese Räume wieder in den restlichen Wohnbereich eingegliedert werden (Kopie des Hausplanes). Zwar wurde dem Mieter lt. Mietvereinbarung vom 1. Mai 1992 auch ein Kellerraum als Archiv zur Verfügung gestellt, allerdings ohne Mehrberechnung gegenüber dem Vormieter. Das Gestatten der Mitverwendung des Kellerraumes ändert nichts an der Einstufung der Tätigkeit als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung.

In Anlehnung an oben genannte LVO ist nunmehr anhand der vorliegenden Daten zu prüfen, ob die Art der Betätigung geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwirtschaften. Wesentlich ist die objektive Eignung nach der Art der Bewirtschaftung (hier hohe Fremdfinanzierung und Vermietung an der Bw. in einem Naheverhältnis stehendes Reisebüro).

Ausgangspunkt für diese Prüfung sind die vorliegenden Überschussermittlungen mit folgendem Inhalt:

	Umsatz	Darlehenszinsen	AfA	Ergebnis
1991	120.000,00			0,00
1992	120.000,00	- 180.617,00	- 11.420,82	- 113.902,00
1993	120.000,00	- 163.795,39	- 11.802,00	- 83.146,00
1994	120.000,00	- 166.025,21	- 12.767,33	- 63.408,00
1995	120.000,00	- 166.415,58	- 12.770,00	- 93.548,00
1996	120.000,00	- 161.969,29	- 12.770,00	- 65.689,00
1997	120.000,00	- 165.997,44	- 12.770,00	- 79.399,00
1998	120.000,00	- 163.532,12	- 12.770,00	- 75.478,00
1999	120.000,00	- 142.667,00	- 12.770,00	- 68.064,00
2000	120.000,00	- 136.414,78	- 12.770,00	- 37.468,00
2001	120.000,00	- 92.580,56	-14.116,24	- 3.225,00
2002	30.000,00	- 22.203,07	- 2.930,94	- 9.630,01

In den Jahren 1991 bis 2002 wurde insgesamt ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 692.957,01 ATS erwirtschaftet.

Seit April 2002 werden diese Räumlichkeiten privat bzw. teilweise vom Bruder des Gatten der Bw. als Büro genutzt; allerdings ohne ein Entgelt dafür zu bezahlen.

Wie aus dieser Darstellung leicht ersichtlich ist, waren es vor allem die Darlehenszinsen, die die Ergebnisse wesentlich beeinflusst haben. In beinahe jedem Jahr (mit Ausnahme der Jahre 2001 und 2002) waren alleine diese Zinsen höher als die erzielten Erlöse.

Die Bw. wendet in der Berufungsschrift vom 12. Mai 2004 diesbezüglich u.a. ein, dass zu dem Zeitpunkt als der Mietvertrag abgeschlossen wurde, davon ausgegangen wurde, dass aufgrund der damals zu Grunde gelegenen Finanzierung des Hauses innerhalb einer Frist von 3-5 Jahren ein Überschuss zu erwirtschaften gewesen wäre. Aufgrund der Erkrankung des Gatten, der sich an der Rückzahlung des Darlehens in einem hohen Ausmaß beteiligt hätte, sei die ursprünglich geplante Laufzeit des Darlehens und die Höhe der Rückzahlung umgestellt worden. Dadurch sei das Kapital längere Zeit auf einem hohen Stand geblieben und damit auch die dafür anfallenden Zinsen.

Als weiterer Grund wurde angeführt, dass der Mieter im Jahr 2002 den Betrieb eingestellt und

somit den Mietvertrag aufgekündigt hätte, so dass in weiterer Folge mit keinen Einkünften mehr zu rechnen gewesen sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2004 wurde weiters angeführt, dass sich die ursprünglich geplanten Errichtungskosten erheblich erhöht hätten. Aufgrund widriger Umstände hätten die geplanten Eigenleistungen nicht erbracht werden können und die Baukosten hätten sich durch Regiearbeiten um einiges erhöht. Das Darlehen bei der Allgemeinen Sparkasse sei deshalb von ursprünglich rund 1 Mio. ATS (29. November 1989) auf rund 3 Mio ATS (29. Juli 1992) ausgeweitet worden.

Für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes sind die Verhältnisse zu Beginn der Vermietungstätigkeit maßgeblich. Dass die Fremdfinanzierung des Hausbaues erheblich ausgeweitet werden musste, ist bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bekannt gewesen. Die Mietvereinbarung mit der Firma SGgesmbH datiert vom 1. Mai 1992; die Kreditausweitung auf rund 3 Mio ATS wurde mit Datum 29. Juli 1992 abgeschlossen. Bereits zu diesem Zeitpunkt hätten Maßnahmen getroffen werden müssen, die das Erreichen eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lassen würden. Dass die tatsächlichen Baukosten höher waren als ursprünglich geplant, stellen keine „anormalen“ Verhältnisse dar, die eine ertragsfähige Tätigkeit für unbestimmte Zeit ertraglos machen würden.

Nach den vorliegenden Unterlagen (Niederschrift über das Ermittlungsergebnis des Erhebungsdienstes vom 19. Jänner 1996) wurde ein Büro im Ausmaß von 7,5m², Diele, WC und Waschraum (rd. 13m²; gemischte Nutzung), Abstellraum im Keller, zum Teil der Wirtschaftsraum und eine Garage vermietet. Diese Ermittlungen wurden auch durch den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Hausplan bestätigt.

Auf der Ausgabenseite haben die erheblichen Zinsaufwendungen die Ergebnisse wesentlich geprägt; bedingt durch den hohen Fremdfinanzierungsgrad. Da dieser aber bereits zu Beginn bekannt war, kann keine objektive Ertragsfähigkeit innerhalb des absehbaren Zeitraumes erkannt werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass zu den verschiedenen Mietern ein ausgesprochenes Naheverhältnis bestand.

Beim ersten Mieter (Firma ARgesmbH) war der Gatte der Bw. Geschäftsführer und die Bw. und ihr Gatte zu je 25% beteiligt.

Bei den Nachfolgemietern (Firma SGgesmbH; Firma AWgesmbH) war die Bw. Geschäftsführerin und Gesellschafterin, weiters der Gatte Prokurist und Gesellschafter. Bei dieser Konstellation kann also durchaus von einem Naheverhältnis zwischen Vermieter (Bw.) und Mieter ausgegangen werden. Ein fremder Dritter hätte für die vermieteten Räumlichkeiten möglicherweise kein derart hohes Mietentgelt (10.000,00 ATS pro Monat für ein kleines Büro,

Mitbenützung von Diele, WC und Waschraum sowie Abstellmöglichkeiten und Garage) bezahlt, vor allem auch unter den Umständen, dass Räume teilweise auch vom Vermieter genutzt wurden (Niederschrift vom 19. Jänner 1996). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass sich das Büro in einem relativ kleinen Ort (rd. 2.200 Einwohner) ungefähr 20km nördlich von L befindet. Bei niedrigerem Mietentgelt wäre der Werbungskostenüberschuss noch höher ausgefallen.

Ein wesentliches Beurteilungskriterium ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, liegt darin, ob die ursprünglich gewählte Einnahmen- und Ausgabenkonstellation einen Gesamtüberschuss hätte erwarten lassen. Ausgangspunkt ist dabei jedenfalls die bereits zu Beginn vorliegende hohe Fremdfinanzierung. Dass ursprünglich an eine geringere Fremdfinanzierung gedacht war, ist ohne Belang. Zu Beginn der Vermietungstätigkeit war bekannt, dass ein erheblicher Zinsaufwand zu finanzieren sein werde.

Im Vorhalteverfahren seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde versucht in Erfahrung zu bringen, in welchem Ausmaß die Zahlungsschwierigkeiten des Gatten Einfluss auf die Gesamtüberschusserzielung gehabt hatten. Eine Prognoserechnung über den ursprünglich geplanten Verlauf der Einnahmen und Werbungskosten konnte nicht vorgelegt werden.

Tatsache in diesem Zusammenhang ist aber, dass die Bw. Alleineigentümerin des vermieteten Objektes war.

Die Nichttilgung von Darlehensschulden wurde vor allem mit Einkommensverlusten des Ehegatten begründet. Maßnahmen die die Bw. aufgrund dieser Tatsachen getätigt hätte, wurden nicht aufgezeigt. Wesentlich ist nicht, ob die Zinsen aufgrund von unregelmäßigen Rückzahlungen des Gatten der Bw. längere Zeit auf hohem Niveau verblieben sind, sondern ob die ursprünglich geplante Finanzierungsgestaltung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen konnte. Da keinerlei Unterlagen vorgelegt werden konnten, die hinweisen würden, dass bei der ursprünglich gewählten Finanzierungsart innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (rd. 20 Jahre) ein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen wäre, ist die Beurteilung anhand der vorliegenden Daten vorzunehmen.

Auch die Ermittlungen beim zuständigen Finanzamt ergaben, dass Unterlagen im Zusammenhang mit der Finanzierung nicht (mehr) vorhanden seien. Lt. Auskunft des zuständigen Bearbeiters wurden sie, falls sie jemals vorhanden waren, bereits ausgereiht (skartiert).

Tatsache ist, dass die Finanzierung mit erheblichen Fremdmitteln erfolgt ist.

Tatsache ist, dass sich die Mieteinnahmen während der gesamten Vermietungstätigkeit nicht verändert haben.

Tatsache ist, dass beinahe in jedem Jahr alleine die Zinszahlungen die Einnahmen übertroffen haben.

Tatsache ist, dass zu sämtlichen Mietern ein ausgesprochenes Naheverhältnis bestanden hat. Im hier streitgegenständlichen Zeitraum (1992 bis 2002) haben, außer in den letzten beiden Jahren, die Zinszahlungen immer die Mieteinnahmen übertroffen.

Allein in diesem Zeitraum wurde ein Gesamtwerbungskostenüberschuss im Ausmaß von rund 700.000,00 ATS erwirtschaftet. Inwiefern sich dieser Betrag gegenüber einer möglichen ursprünglich gedachten Finanzierung geändert hätte, konnte nicht dargelegt werden. Unter Zugrundelegung eines Zeitraumes von 20 Jahren, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften sei, würde in den folgenden 8 Jahren (Beginn der Vermietungstätigkeit war 1991) ein jährlicher Werbungskostenüberschuss von rund 87.500,00 ATS nötig sein, um die steuerliche Liebhaberei zu widerlegen.

In keinem der bereits vorliegenden Jahre wurde auch nur annähernd ein derartiger Überschuss erzielt. Lt. Angaben der Bw. sollte bei Pensionsantritt des Gatten (2007; Geburtsjahr 1947; Pensionsantritt damals noch mit 60 Jahren) die Fremdfinanzierung abgeschlossen sein. Es wären also auch bei planmäßiger Tilgung noch bis zum Jahr 2007 Fremdfinanzierungskosten (Zinsen und Gebühren) angefallen.

Auch seitens der Bw. konnte nicht dargelegt werden, welche Maßnahmen getroffen werden könnten, dies zu erreichen. Im Gegenteil, nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates sind bei derart langen Zeiträumen (20 Jahre) noch zusätzliche Kosten zu berücksichtigen. Solche Kosten wären zum Beispiel Sanierungskosten, Kosten um Nachfolgemmieter zu finden, Mietausfälle infolge Leerstehens der Räumlichkeiten. Da im gesamten Vermietungszeitraum (1991 bis 2002) keine größeren Renovierungsmaßnahmen getätigt wurden, ist die Annahme sicherlich berechtigt, dass in den nächsten Jahren derartige Aufwendungen anfallen werden.

Aufgrund der vorliegenden Daten erachtet es der Referent des Unabhängigen Finanzsenates als gegeben, dass die hier vorliegenden Art der Vermietungstätigkeit nicht geeignet ist, in einem absehbaren Zeitraum (20 Jahre) einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Es ist aber nicht nur die Höhe der zu erwartenden Gewinne, die zur Annahme von Liebhaberei führen, sondern auch die Tatsache, dass nach dem Ausfallen des letzten Mieters keine Maßnahmen getroffen wurden, das Mietobjekt weiterhin als Einnahmequelle zu nutzen. Der Ausfall eines Mieters, wenn auch unvorhergesehen, bedeutet nicht zwangsweise die Einstellung der Vermietungstätigkeit. Der Ausfall des Mieters gilt als so genannte Unwägbarkeit im Sinne der Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012), nicht aber der Umstand, dass im Anschluss daran kein Nachfolgemmieter gesucht wurde. Von Beginn an wurde immer nur an Firmen vermietet, zu denen ein ausgesprochenes Naheverhältnis

bestanden hat. Dies lässt die berechtigte Vermutung zu, dass von Beginn an geplant war, an keine Fremdfirmen zu vermieten. Aufgrund der räumlichen Lage der vermieteten Räume im Wohnhaus würde eine Fremdvermietung das Privatleben der Familie der Bw. wesentlich beeinflussen. Zumal Teile der vermieteten Räume sogar gemischt genutzt wurden (siehe Niederschrift vom 19. Jänner 1996). Es kann also davon ausgegangen werden, dass von Beginn an die Vermietung auf jenen Zeitraum beschränkt war, solange ein Mietverhältnis mit einem nahestehenden Mieter möglich sei. Dies bestätigt auch die Vorgangsweise nach Ausfall des letzten Mieters. Die Beendigung der Vermietungstätigkeit war also vorwiegend von privaten Motiven geprägt. Wird jedoch eine Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus privaten Motiven eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0017). Es liegt also ein abgeschlossenen Zeitraum vor, innerhalb dessen kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet wurde (Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen rund 700.000,00 ATS).

Wesentlich für einen abgeschlossenen Zeitraum ist, ob ernsthaft versucht wurde, die Vermietung fortzuführen. Die Bw. führt in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2005 an, dass ihr Gatte mit diversen Kollegen über eine Weitervermietung Gespräche geführt hätte. Das Führen diverser Gespräche kann sicherlich nicht als ernsthafter Versuch gewertet werden, Nachfolgemmieter zu finden und die Vermietungstätigkeit fortzusetzen. Wenn schon in der Reisebürobranche keine potentiellen Mieter zu finden gewesen seien, so hätte man den Ansprechkreis erweitern müssen. Warum eine Vermietung an Fremdbranchen aufgrund der Lage und Größe des Büroraumes nicht möglich sein soll, lässt sich nicht nachvollziehen. Lt. Mietvereinbarung vom 2. Mai 1992 ist der Büroraum mit Telefonanschluss und Büromöbel (2 Schreibtische, 2 Archivkästen, 2 Bürostühle) ausgestattet. Nach Art und Ausstattung der Räumlichkeiten sind diese also für jede andere Art von Bürotätigkeit geeignet. Welche Besonderheit ein derartiges Büro aufweisen soll, dass hier lediglich ein Filialbetrieb eines Reisebüros untergebracht werden könne, lässt sich nicht nachvollziehen.

Nach den Räumlichkeiten (WC, Waschraum, Zimmer) wäre auch eine Privatzimmervermietung zu Wohnzwecken möglich gewesen.

Bei Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners ist keine Liebhaberei anzunehmen, wenn der Abgabepflichtige eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert (vgl. VwGH 3.7.1996, 92/13/0139). Durch die anschließende private Verwendung konnte eine solche Reaktion nicht erkannt werden.

Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter, allgemeiner gesagt, Probleme Mieter zu finden, gehören bei der Vermietung zum betätigungstypischen Risiko. Hier wurde aber gar nicht ernsthaft versucht, Mieter zu finden.

Auch wenn man möglicherweise teilweise Zinsen aufgrund von niedrigeren Rückzahlungen kürzen würde, so wäre dadurch sicherlich kein positives Ergebnis in diesem abgeschlossenen Zeitraum zu erzielen gewesen. Lt. Angaben der Bw. war die Finanzierung so ausgelegt, dass mit Pensionsantritt des Gatten die Fremdfinanzierung abgeschlossen sein sollte. Bei einem damals noch gültigen Pensionsantrittsalter von 60 Jahren wäre dies im Jahr 2007 der Fall gewesen (Geburtsjahr des Gatten 1947).

Die Bw. führte in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. November 2004 an, dass die Kellerräume nach wie vor als Archive genutzt würden. Dort würden noch Unterlagen der Firma ARgesmbH aus den Jahren 1990 bis 1992 lagern, da der Gatte der Bw. seit 1995 einen Prozess gegen den Geschäftsführer von damals führe. Ebenso würden noch alle Unterlagen der Firma SGgesmbH in diesen Räumen lagern, da die Bw. als ehemalige Geschäftsführerin zur Aufbewahrung verpflichtet sei.

Dass noch Unterlagen in diesen Räumen lagern, kann aber nicht dazu führen, dass der gesamte Bereich nicht weitervermietet werden könne. Hier muss eine Trennung in den Tätigkeitsbereichen der Bw. vorgenommen werden. Die Verpflichtungen der Bw. als ehemalige Geschäftsführerin können keinen Einfluss auf die Vermietungstätigkeit haben. Ein fremder Mieter hätte die Unterlagen nach Beendigung des Mietverhältnisses aus den Räumlichkeiten entfernen müssen. Dass nach wie vor Unterlagen in den ehemals vermieteten Räumen lagern, kann nur durch das Naheverhältnis zwischen Bw. und Mieter begründet werden.

Dass derzeit die Räume teilweise selbst privat genutzt bzw. dem Bruder des Gatten der Bw. unentgeltlich zur Verfügung gestellt würden, lässt jedenfalls auf keine ernsthafte Vermietungsabsicht schließen. Aufgrund der Lage des Büroraumes im Hause der Bw. (unmittelbare Nähe zu den restlichen Wohnräumen) war eine Fremdvermietung gar nicht gewollt und führte somit zur Einstellung der Vermietungstätigkeit.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass keine eindeutige Prognose vorgelegt werden konnte, die es erkennen lassen hätte, dass die hier vorliegende Vermietungstätigkeit in der Lage gewesen wäre, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Aufgrund des hohen Fremdfinanzierungsgrades war es trotz hoher Mieteinnahmen nicht möglich innerhalb des hier vorliegenden Zeitraumes auch nur geringfügige Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Dass der bisher erzielte Werbungskostenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von ca. 20 Jahren ausgeglichen werden hätte können, erscheint nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aufgrund der vorliegenden Ergebnisse ausgeschlossen.

Aber auch eine zweite Tatsache führt zum Ergebnis, dass hier eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung vorliegt.

Nach den vorliegenden Unterlagen war von Beginn an nicht daran gedacht, Mietverhältnisse mit fremden Mietern einzugehen. Aufgrund der Lage der Räumlichkeiten hätte eine Fremdvermietung den privaten Lebensbereich der Familie der Bw. wesentlich beeinflusst.

Daher auch die Tatsache, dass nach Ausfall des Mieters keine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion folgte. Die Räume wurden wieder privat genutzt bzw. dem Bruder des Gatten der Bw. unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Anhand dieser Vorgehensweise ist also jedenfalls von einem abgeschlossenen Zeitraum auszugehen, innerhalb dessen kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wurde.

All diese Tatsachen bestätigen die Vorgangsweise des Finanzamtes, indem sie die hier vorliegende Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung behandelte. Die gegenständliche Berufung war also als unbegründet abzuweisen.

Eine Abänderung ist allerdings in den Jahren 1992 und 1993 vorzunehmen, da diese Jahre seitens des zuständigen Finanzamtes nicht veranlagt wurden. In diesen Jahren hätten allerdings Sonderausgaben berücksichtigt werden müssen.

Die Neuberechnung ist aus den Beilagen zu entnehmen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 17. Februar 2005