



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerber, Versicherungsvertreter, Adresse1, vertreten durch Vertreter, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse2, vom 30. August 2000, 5. Februar 2003, 8. Juni 2004 und 25. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 7. August 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000, vom 20. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 2001, vom 28. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 und vom 10. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird teilweise Folge gegeben und der Bescheid wird abgeändert.
2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird Folge gegeben und der Bescheid wird abgeändert. Der Bescheid ergeht endgültig.
3. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben und der Bescheid wird abgeändert.
4. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben.
5. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	27.557,54 €	Einkommensteuer	7.725,30 €

			anrechenbare Lohnsteuer	-14.868,62 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-7.143,31 €
2000	Einkommen	28.574,96 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	7.747,40 € -17.122,12 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-9.374,73 €
2001	Einkommen	47.910,12 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	16.243,03 € -22.274,40 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-6.031,35 €
2002	Einkommen	48.759,64 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	16.638,45€ -23.608,74 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-6.970,29€
2005	Einkommen	72.083,93 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	27.697,74€ -33.778,71 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-6.080,97€

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildeen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 neben nicht strittigen Einkünften u.a. einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 171.733,80 S als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In einer Beilage wurde erläutert, dass diese Einkünfte aus dem "Inventar-Mietvertrag BK" ab 8. Juli 1995 stammten. Aus der Einnahmen- und Ausgabenrechnung geht hervor, dass er im Jahr 1999 keine Mieteinnahmen erzielt hat, jedoch eine AfA in Höhe von 142.745,00 S abgesetzt hat und zusätzlich Werbungskosten für Steuerberatung und Rechtsberatung bezahlt hat und darüber hinaus Aufwendungen für Vorsteuern und Vertragsgebühren anfielen.

Dieser Verlust aus Vermietung und Verpachtung sowie als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beantragte Diäten für diverse Reisen wurden vom Finanzamt beim Einkommensteuerbescheid 1999 und in der Folge vom bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich eingerichteten Berufungssenat in seiner Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2002, RV/1082/1-6/2001, RV/1304/1-6/2002 nicht berücksichtigt.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, Zahl 2003/14/0022-6 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Beim gegenständlichen Verfahren handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren nach dieser Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes.

Betreffend die angefochtenen Jahre 1999 und 2000 führte der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis im Wesentlichen Folgendes aus:

*Gemäß § 1 Abs. 1 LVO, BGBI Nr. 33/1993, liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass keine Betätigung ausgeübt wurde, die der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung unterliegt. Demnach ist das Vorliegen der in Abs. 1 beschriebenen Absicht für die in Rede stehenden Vermietungseinkünfte nach § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach einem Zeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielhaft genannten Umstände zu beurteilen und so die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung dieser Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 2 Tz 14.1, unter Zitierung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V53/91 u.a.).*

*Die Beschwerde zeigt zutreffend auf, dass unvorhersehbar eingetretene Ereignisse nicht gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen (Hofstätter/Reichel, a. a. O., § 2 Tz 14.2). Wird eine Betätigung aufgenommen, bei welcher die objektive Ertragsfähigkeit nicht von vornherein ausgeschlossen ist, und stellt sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners nicht ein, so ist Liebhaberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert (vgl. Hofstätter/Reichel, a. a. O.).*

*Die belangte Behörde übersieht, dass der von vornherein bestehende Gesamtplan zu berücksichtigen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191). In dem sie nicht auf einen solchen Gesamtplan der Vermietung abgestellt hat, hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Zu prüfen ist nämlich, ob der Bf. bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen konnte, den (hohen) Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171) zu erwarten gewesen wäre. Hätte ihm jedoch bewusst sein müssen, dass dieser Mietzins nach einigen Jahren nicht mehr erzielbar sein werde, so wäre die Gewinnerzielungsabsicht in Ansehung eines Gesamtplanes zu verneinen. Für die letztere Annahme spricht im Übrigen das Vorbringen in der Beschwerde, dass der im Jahr 1999 vereinbarte Mietzins den "maximalen auf dem bestehenden Markt erzielbaren" Mietzins darstelle,*

*weil die Gasthauseinrichtung im Jahr 1999 bereits mehrere Jahre gebraucht gewesen sei und "zu diesem Zeitpunkt kein höhere Mietzins mehr lukriert" hätte werden können. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde aber auf den im neuen Mietvertrag vereinbarten, beträchtlich geminderten Mietzins abgestellt, ohne feststellen, ob diese Mietzinsentwicklung vorhersehbar gewesen war und welche Bestimmungen über den Mietzins sowie über eine Kündigungsmöglichkeit im ersten Mietvertrag vereinbart waren. Sollte die Mietzinsentwicklung nicht vorhersehbar gewesen sein, wäre in weiterer Folge zu prüfen, ob die vom Bf. getroffene Maßnahme (Abschluss des neuen Mietvertrages) eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte und rasche Reaktion gewesen ist.*

Zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt und hinsichtlich des bisherigen Verfahrens wird daher, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Darstellung in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für OÖ vom 13. Dezember 2002, RV/1082/1-6/2001, RV/1304/1-6/2002 verwiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001, 2002 und 2005 wurden vom Finanzamt die erklärten Verluste aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung ebenfalls nicht als Einkunftsquelle anerkannt.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 wurden beantragte Diäten für Reisen (gleichartige Reisen wie in den Jahren 1999 und 2000) vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt.

**Gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2005 wurde mit Schriftsätze vom 5. Februar 2002, 8. Juni 2004 und 25. Juli 2006 Berufung erhoben.**

Zur Begründung verwies der Abgabepflichtige auf die hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 anhängige Berufung und die dortigen Ausführungen zum Vorliegen einer Einkunftsquelle aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung sowie der Werbungskosteneigenschaft der beantragten Diäten. Dem zusätzlichen Berufungsbegehren im Jahr 2001 auf Anerkennung einer Abschreibung einer Büroeinrichtung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2002 bereits Folge, sodass dieser Punkt nicht mehr als strittig anzusehen ist.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat mit **Vorhalt vom 27. März 2007** unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert, darzustellen, wie der Gesamtplan der Vermietung ausgesehen hat und in welchem Zeitraum ein Gesamteinkünfteüberschuss geplant gewesen sei.

Da es sich um eine gebrauchte Gasthauseinrichtung gehandelt habe, sei wohl von vornherein damit zu rechnen gewesen, dass der gleich hohe Mietzins nicht auf Dauer erzielbar sein würde. Für welchen Zeitraum sei daher ein Jahresmietzins von 200.000,00 S geplant gewesen und mit welchen Mietzinseinnahmen sei für die spätere Zeit gerechnet worden.

Darüber hinaus wurde der Bw. aufgefordert die Kündigungsmöglichkeiten für den Mieter darzustellen.

Des Weiteren wurde dem Bw. mitgeteilt, dass nach derzeitigem Akteninhalt und den im Akt aufliegenden Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995 mit der A & B Gastronomie GmbH für den Mieter keine besondere Kündigungsvereinbarung getroffen worden sei. Der Mietvertrag sei daher offensichtlich durch den Mieter jederzeit kündbar gewesen. Unter diesen Umständen sei bei einer ex ante Betrachtung davon auszugehen, dass der Vermieter (auch ohne Ausfall des Mieters durch Konkurs) nicht auf Dauer mit einem monatlichen Mietzins von 20.000,00 S rechnen habe können. Mit zunehmenden Alter und Abnutzung der Gasthauseinrichtung sei von vornherein damit zu rechnen gewesen, dass der Mieter eine Minderung des Mietzinses verlangen würde.

Wie vom Bw. in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ausdrücklich angeführt worden sei, sei für die gebrauchte Gasthauseinrichtung ab 1999 nur mehr ein Jahresmietzins von 87.000,00 S lukrierbar gewesen. Werde bei einer ex ante Vorschauberechnung berücksichtigt, dass ab 1999 nur mehr ein Jahresmietzins von 87.000,00 S erzielbar sei, so ergebe sich bei Berücksichtigung der erklärten Werbungskosten bis 2005 und Berücksichtigung von pauschal 1.600,00 € Werbungskosten ab 2006 das Bild, dass der Gesamtüberschuss erst im 23. Jahr ab Beginn der Vermietung zu erzielen sei. Selbst bei einer ex ante Vorschaurechnung von einer monatlichen Miete von 20.000,00 S bis Ende des Abschreibungszeitraums bis Mitte 2003 und daraufhin Berücksichtigung einer Jahresmiete von 87.000,00 S ergebe sich erst im 12. Jahr ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss.

Lt. Verwaltungsgerichtshofserkenntnis sei zu prüfen, ob der Bw. bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen habe können den hohen Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums zu erwarten gewesen sei. Nach diesen Vorschaurechnungen könne vom Erreichen eines Einkünfteüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraums nicht ausgegangen werden.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2007** führte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers im Wesentlichen aus:

*"In der Beilage übermitteln wir Ihnen die Prognoserechnung, in der der Gesamtplan der Vermietung dargestellt ist. Wie der Prognoserechnung zu entnehmen ist, sollte bereits in den ersten beiden Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Darüber hinaus ergibt sich bereits im 6. Jahr wieder ein Gesamtüberschuss, der bis ins Jahr 2003 (Jahr 9) ständig steigt.*

*In Ihrem Schreiben sind die näheren Vereinbarungen, die im Inventarmietvertrag getroffen wurden, beschrieben. Unseres Erachtens sind darüber hinaus die weiteren getroffenen Vereinbarungen zu berücksichtigen, die in einem Zusatzvertrag zum Inventarmietvertrag geschlossen wurden.*

*Wie Sie dem Aktenvermerk vom 6. April 1995 über die Besprechung mit der V-Bank C (Dir.Stv. Mag. D, Herr E), Dr. F und Herrn Bw. entnehmen können, war geplant, dass über das im Erdgeschoss befindliche und großteils unter Eigentumsvorbehalt der V -Bank stehende Inventar inkl. der Ausschankanlage und dem Bonierungssystem*

ein Inventarkaufvertrag über einen Nettokaufpreis iHv 500.000,00 S geschlossen wird (siehe beiliegender Inventarkaufvertrag zwischen Herrn Bw. und der A & B GmbH vom 30. Juni 1995) und darüber hinaus eine auf 90 Monate befristete Vermietung des Inventar des Kellers mit anschließenden Erwerb und eine Verpflichtung zum Bier- und Getränkebezug aus dem mit der G AG abgeschlossenen Bierbezugs- und Getränkbeliefervertrag erfolgt. Es wurde über das Inventar im Keller ein Inventarmietvertrag abgeschlossen, wobei ein monatlicher Mietzins iHv 20.000,00 S vereinbart wurde (siehe beiliegender Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995). Zusätzlich zu diesem Inventarmietvertrag wurde eine Vereinbarung zwischen Herrn Bw. und der A & B Gastronomie GmbH abgeschlossen, in die folgende Details aufgenommen wurden:

- Abschluss des Mietvertrages auf die Dauer von 90 Monaten (Beginn mit 1. Juli 1995, Ende mit 31. Dezember 2002).
- Ausdrücklicher beiderseitiger Verzicht auf ein Kündigungsrecht für die Dauer des aufrechten Pachtverhältnisses mit dem Magistrat der Stadt C.
- Verpflichtung der Mieterin zum Erwerb des Inventars nach Ablauf des Mietverhältnisses von 90 Monaten zu einem Kaufpreis von maximal 200.000,00 S.
- Im Inventarmietvertrag wurde unter Pkt. VIII. festgehalten, dass der von Herrn Bw. mit der G AG abgeschlossne Bierbezugs- und Getränkbeliefervertrag von der Mieterin nicht übernommen wird, dass sie sich aber ausdrücklich für die Dauer des Mietverhältnisses verpflichtet, Bier und Getränke für den Keller ausschließlich von der G AG zu beziehen. Sollte aufgrund des Bezuges aus diesem Bierbezugs- und Getränkbeliefervertrag mit der G AG zum 31. Dezember 2002 der Tageswert der Verpflichtung von Herrn Bw. der Brauerei gegenüber weniger als 200.000,00 S betragen, wäre die Differenz auf den vereinbarten Inventarkaufpreis von 200.000,00 S anzurechnen gewesen. Wäre hingegen der Bierbezugs- und Getränkbeliefervertrag zwischen Herrn Bw. und der G AG beendet bzw. gekündigt worden, wäre Herr Bw. als Vermieter berechtigt gewesen, die monatliche Nettomiete auf 24.000,00 S anzuheben. Im konkreten konnte Herr Bw. durch die von der V -Bank vorgegebene vertragliche Ausgestaltung mit einem Gesamterlös aus der Vermietung iHv 2.360.000,00 S rechnen.

Aus diesen Vereinbarungen ist uE offensichtlich, dass der ab 1999 erzielte verminderte Mietzins iHv 87.000,00 S (6.322,54 €) aus dem Mietverhältnis mit den Ehegatten H für den Gesamtplan der Vermietung gegenstandslos ist.

Zum Nachweis über die gegenständlichen Vereinbarungen übermitteln wir Ihnen in der Beilage folgende Unterlagen:

- Aktenvermerk I C N -Bank C vom 6. April 1995
- Inventarkaufvertrag vom 30. Juni 1995
- Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995
- Vereinbarung zwischen Herrn Bw. und der A & B Gastronomie GmbH über die näheren Details zum Inventarmietvertrag
- Rechtsanwaltskorrespondenz zwischen den Kanzleien Dr. J und Dr. K vom 19. November 1997 und 6. Februar 1998 samt Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der Gemeinschuldnerin A & B Gastronomie GmbH
- Prognoserechnung in ATS und EUR"

Der Schriftverkehr mit dem Bw. wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

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

**1. Nichtselbständige Einkünfte betreffend Einkommensteuer 1999:**

Zu diesem Berufungspunkt wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für O.Ö. vom 13. Dezember 2002 verwiesen und die dortigen Ausführungen übernommen.

In diesem Punkt bestehen keine Bedenken gegen die Richtigkeit des Berufungsvorbringens, sodass der Berufung diesbezüglich – ebenso wie schon in der Berufungsvorentscheidung – Folge gegeben wird.

**2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietung Gasthauseinrichtung betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 sowie Einkommensteuer 2005)**

Der Bw. erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr 1999 einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung. Das Auftreten von Verlusten ist Anlass für eine Liebhabereiprüfung. Diese erfolgt nach den Vorschriften der LVO 1993 (BGBI Nr. 33/1993 in der geltenden Fassung, im Folgenden kurz LVO 1993 genannt).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 liegen Inhalte der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraums ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch Inhalt dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des

Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993).

Gemäß § 2 Abs.1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht in den Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, falls bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
3. Ursachen aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben (Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen) kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird
4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen
5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO 1993 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreie Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen führen. Wertänderungen von Grund und Boden der zum Anlagevermögen geführt, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass keine Betätigung ausgeübt wurde, die der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung unterliegt. Demnach ist das Vorliegen der in Abs. 1 beschriebenen Absicht für die in Rede stehenden Vermietungseinkünfte nach § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach einem Zeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielhaft genannten Umstände zu beurteilen und so die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung dieser Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 2 Tz 14.1, unter Zitierung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V53/91 u.a.).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes – an dessen Rechtsansicht der Unabhängige Finanzsenat im fortgesetzten Verfahren gebunden ist – sprechen unvorhersehbar eingetretene Ereignisse nicht gegen die Einkunftsquelleneigenschaft.

Wird eine Betätigung aufgenommen, bei der die objektive Ertragsfähigkeit nicht von vornherein ausgeschlossen ist, und stellt sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners nicht ein, so ist Liebhaberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert. Bei der Beurteilung ist der von vornherein bestehende Gesamtplan zu berücksichtigen.

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob der Bw. bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen konnte, den hohen Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, 93/13/0171) zu erwarten gewesen wäre. Hätte ihm jedoch bewusst sein müssen, dass dieser Mietzins nach einigen Jahren nicht mehr erzielbar sein werde, so wäre die Gewinnerzielungsabsicht in Ansehung eines Gesamtplanes zu verneinen.

Im vorliegenden Fall ist Folgendes festzustellen:

Bei dem vermieteten Wirtschaftsgut handelt es sich zum Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung im Jahr 1995 um eine gebrauchte Gasthauseinrichtung.

Zu Beginn der Vermietung konnte ein Mietzins von 200.000,00 S jährlich vereinbart werden. Lt. dem Inventarmietvertrag vom 30. Juli 1995 mit der A & B Gastronomie GmbH wurden für den Mieter keine besonderen Kündigungsvereinbarungen getroffen.

Erstmals wurde im fortgesetzten Verfahren vom Berufungswerber mitgeteilt, dass zusätzlich zu diesem Inventarmietvertrag eine Zusatzvereinbarung zwischen dem Vertragsparteien geschlossen worden war, welche insbesondere folgende Punkte enthielt:

- Abschluss des Mietvertrages auf die Dauer von 90 Monaten (Beginn mit 1. Juli 1995, Ende mit 31. Dezember 2002)
- Ausdrücklicher beiderseitiger Verzicht auf ein Kündigungsrecht für die Dauer des aufrechten Pachtverhältnisses mit dem Magistrat der Stadt C
- Verpflichtung der Mieterin zum Erwerb des Inventars nach Ablauf des Mietverhältnisses von 90 Monaten zu einem Kaufpreis von maximal 200.000,00 S
- Im Inventarmietvertrag wurde unter Pkt. VIII. festgehalten, dass der von Herrn Bw. mit der G AG abgeschlossene Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag von der Mieterin nicht übernommen wird, dass sie sich aber ausdrücklich für die Dauer des Mietverhältnisses verpflichtet, Bier und Getränke für den Keller ausschließlich von der G AG zu beziehen. Sollte aufgrund des Bezuges aus diesem Bierbezugs- und Getränkelifervertrag mit der G AG zum 31. Dezember 2002 der Tageswert der Verpflichtung von Herrn Bw. der Brauerei gegenüber weniger als 200.000,00 S

betragen, wäre die Differenz auf den vereinbarten Inventarkaufpreis von 200.000,00 S anzurechnen gewesen. Wäre hingegen der Bierbezugs- und Getränkbeliefervertrag zwischen Herrn Bw. und der G AG beendet bzw. gekündigt worden, wäre Herr Bw. als Vermieter berechtigt gewesen, die monatliche Nettomiete auf 24.000,00 S anzuheben.

Durch diese im fortgesetzten Verfahren bekannt gewordene Zusatzvereinbarung, welche auch durch die vorgelegten Unterlagen (insbesondere Anwaltskorrespondenz, Anmeldeverzeichnis im Konkurs der A & B GesmbH) als glaubhaft angesehen werden kann, konnte der Bw. durch die vertragliche Ausgestaltung mit einem Gesamterlös aus der Vermietung iHv 2.360.000,00 S rechnen, insbesondere auf Grund des Kündigungsverzichtes auf 90 Monate konnte er – bei einer ex ante Betrachtung – von einer Miete von wenigstens 20.000,00 S monatlich bis 31. Dezember 2002 ausgehen.

Unter diesen Umständen ergibt sich bei einer ex ante Betrachtung eine Prognoserechnung, wie sie der Bw. seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2007 beigelegt hat. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten war demnach bei einer ex ante Betrachtung bereits im Jahr 2000, also im sechsten Jahr ab Beginn der Vermietung zu rechnen.

Obwohl sich dieser Gesamtüberschuss auf Grund der Zahlungsunfähigkeit des Geschäftspartners in der Folge nicht eingestellt hat, ist Liebhaberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert.

Geht man davon aus, dass durch die darauf folgende Vermietung der Gasthauseinrichtung an die Ehegatten H der Bw. sein Streben nach Gewinn entsprechend dokumentiert hat, so bleibt – nach den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes- kein Raum Liebhaberei im steuerlichen Sinn anzunehmen.

Die erklärten Verluste aus dieser Vermietungstätigkeit sind daher bei der Ermittlung der Einkommensteuer in den berufungsgegenständlichen Jahren zu berücksichtigen.

Den Berufungen ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

### **3. Diäten (Einkommensteuer 1999 bis 2002)**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen, Werbungskosten. Diese Kosten sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Der Bw. begehrte in den Jahren 1999 bis 2002 die Anerkennung von Diäten für beruflich veranlasste Reisen. Zur Begründung führt der Bw. in seiner Berufung betreffend 1999 Folgendes an:

*Er sei nicht selbständiger Versicherungsvertreter mit sowohl Innen- als auch Außendiensttätigkeit. Die von ihm zu betreuenden Versicherungskunden seien über ganz Oberösterreich sowie angrenzende Bundesländer (Salzburg, Niederösterreich) verteilt. Ihm sei kein konkretes Vertretungsgebiet zugewiesen, dass von ihm regelmäßig zu bereisen sei. Das von ihm bereiste Gebiet werde gleichzeitig auch von etlichen anderen seiner Kollegen bearbeitet. Gemäß Rz 304 der Lohnsteuerrichtlinien begründen lediglich Personen, die in ein konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH vom 28. Mai 1997, 96/013/0132). Gemäß Rz 305 der Lohnsteuerrichtlinien könne sich ein Einsatzgebiet dabei auf einem politischen Bezirk und an dessen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Gemäß Rz 307 der Lohnsteuerrichtlinien liege jedoch kein Einsatzgebiet vor, wenn sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (z.B. ganz Niederösterreich) erstrecke. Im vorliegenden Fall liege mangels eines konkret zugewiesenen Gebietes im Sinne der Rz 304 kein Einsatzgebiet vor, welches einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründe. Nachdem sich das bereiste Gebiet auf ganz Oberösterreich sowie Teile von Salzburg und Niederösterreich erstrecke, seien die Voraussetzungen der Rz 307 der Lohnsteuerrichtlinien gegeben (kein Einsatzgebiet für weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit). Der Abgabenbehörde sei jedoch insoweit Recht zu geben, als hinsichtlich der Innendiensttätigkeit am Sitz der Landesdirektion in Linz wohl nach einer Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sein werde. Gleiches werde für den Reiseort Wels-Umgebung zuzugestehen sein, da eine genaue Detaillierung auf die tatsächlichen Zielorte zu unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand führen würde. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde daher vorgeschlagen die Diäten hinsichtlich der Reiseziele Linz sowie Wels-Umgebung nicht zum Ansatz zu bringen und die in der beiliegenden Kopie des Fahrtenbuches gekennzeichneten sonstigen Reisen als Werbungskosten zum Ansatz zu bringen.*

In der Berufungsentscheidung des bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich eingerichteten Berufungssenates vom 13. Dezember 2002, RV/1082/1-6/2001, RV/1304/1-6/2002 wurde u.a. als unstrittig festgestellt, dass letztlich bei keiner der strittigen Reisen eine Nächtigung erforderlich war.

Auch in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen die erste Berufungsentscheidung wird im Wesentlichen dieses Berufungsvorbringen wiederholt.

In den Berufungen betreffend die Folgejahre wird hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Diäten auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei allen berufungsgegenständlichen Reisen nur um solche Reisen handelt, bei denen keine Übernachtung erforderlich war.

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 30. Oktober 2001, 95/14/0013 und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156 stehen dem Steuerpflichtigen nämlich auch dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl. das Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Da der Bw. auf keiner seiner Reisen genächtigt hat, sind schon aus diesem Grund die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Darüber hinaus wird auf die bisherigen Ausführungen hinsichtlich Diäten in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 13. Dezember 2002 verwiesen.

Mit dem Begriff der Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der VwGH bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und darin festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise führt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugängigen Verpflegungsaufwendungen (vgl. VwGH vom 28. Mai 1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen – von Wohnort in größerer Entfernung gelegenen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 29. Mai 1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch

länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben, da die Reisen immer wieder in gleiche Ort bzw. Bezirke führten. Allein schon aus diesen Gründen sind Verpflegungsmehraufwendungen für die vom Bw. durchgeführten Reisen (z.B. nach Linz, Traun, Leonding, Haid, Ansfelden, Neuhofen, Kematen, Freindorf, Enns etc.; zu den genauen Daten und Reisezielen ist auf das Fahrtenbuch zu verweisen) nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten Lohnsteuerrichtlinien ist darauf zu verweisen, dass der UFS nur an gehörig kundgemachte Gesetze und Verordnungen nicht jedoch an eine Weisung des Finanzministeriums, und eine solche stellen die Lohnsteuerrichtlinien dar, gebunden ist. Die Lohnsteuerrichtlinien stellen keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle dar. Die Berufung auf diese kann daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Der Berufung kann hinsichtlich des Berufungspunktes "Diäten" in den angefochtenen Jahren 1999 bis 2002 daher nicht Folge gegeben werden.

#### **4. Nachträgliche Betriebsausgaben:**

Hinsichtlich der Begründung der Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben wird auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 13. Dezember 2002 verwiesen und diese vollinhaltlich in diese Entscheidung übernommen. Dieser Punkt kann insgesamt nicht als strittig angesehen werden, da auch in den angefochtenen Bescheiden diese nachträglichen Betriebsausgaben, soweit sie nicht als Werbungskosten bei den strittigen Einkünften aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung zu berücksichtigen sind ohnehin anerkannt wurden.

Durch die Anerkennung der Vermietung der Gasthauseinrichtung als Einkunftsquelle werden auch die die Gasthauseinrichtung betreffenden nachträglich angefallenen Zinsen als Werbungskosten bei der Einkommensteuer berücksichtigt.

#### **5. Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO (betrifft Einkommensteuerbescheid 2000):**

Die Berufungsentscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 ergeht endgültig.

Zur Begründung wird hinsichtlich dieses Punktes auf die Ausführungen in der ersten Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2002 verwiesen.

#### **6. Berufungspunkt Abschreibung Büroeinrichtung: (betrifft Einkommensteuer 2001).**

Diese Abschreibung der Büroeinrichtung wurde vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2003 als richtig anerkannt und kann insofern nicht mehr als strittig angesehen werden.

Beilage: Berechnungsblätter betreffend 1999, 2000, 2001, 2002 und 2005

Linz, am 11. Juni 2007