



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., X-Str.1, vertreten durch Rosita Romano, Wirtschaftstreuhänderin, 1030 Wien, Löwengasse 29/2/21, vom 13. September 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 16. August 2000 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1997 sowie vom 24. August 2000 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Jahren 1993 bis 1998 geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter einer GmbH, die in der Kunststoffverarbeitung tätig war.

Im Jänner 1993 erwarb der Bw. eine Liegenschaft mit einer Halle (302 m²) sowie Büro- und Sanitärräumen (99,31 m²) um S 5.089.474,00 inklusive Nebenkosten. Davon entfielen nach Korrektur durch das Finanzamt S 1,5 Mio. auf Grund und Boden. Zur Finanzierung hat der Bw. am **9. Feber 1993** zwei Kredite aufgenommen, S 2,5 Mio. (Nr. 856) und S 1,5 Mio. (Nr. 864).

Mit den **Kreditzusagen vom 9. Feber 1993** wurde vereinbart:

- a. S 2,5 Mio. (856): "Der Kredit ist ab 1. 4. 1993 in 119 monatlichen Kapitalraten zu S 20.834,00 rückzahlbar sowie einer am 1. 3. 2003 fälligen Rate in der Höhe des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Kreditrestes."

b. S 1,5 Mio. (864): „Rückzahlbar ab 1. 3. 1995 in 19 vierteljährlichen Kapitalraten zu S 75.000,00 sowie einer am 1. 12.1999 fälligen Rate in der Höhe des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Kreditrestes.“

Konditionen für a. und b.: 2% über der Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen bei halbjährlicher Anpassung auf 1/8 kfm. gerundet, erstmals 30.06.1993, dzt. 9,5%. Die Zinsen sind vierteljährlich separat zu entrichten.

Nach dem am **3. November 1995** von der Bank bewilligten **Ratenstundungsansuchen** waren die Raten bis 28. Feber 1996 (864) bzw. bis 30. Mai 1996 (856) gestundet, ab 1. März 1996 (864) bzw. ab 1. Juni 1996 (856) waren sie längstens bis zum 1. März 2003 (856) bzw. 1. 12. 1999 (864) zu zahlen. Die Zinsen waren bis dahin vierteljährlich separat zu entrichten.

Mit **Mietvertrag vom 26. August 1993** vermietete der Bw. die Liegenschaft an die GmbH für den Gewerbebetrieb der Kunststoffbe- und –verarbeitung. Er ist vom Bw. als Vermieter unterfertigt, auf Seiten der Mieterin ist nur der Firmenstempel abgedruckt. Im Mietvertrag heißt es:

„Der Bw., im Folgenden Vermieter genannt, ist Alleineigentümer des Betriebsobjektes in G. Gegenstand dieses Mietvertrages sind nachstehende Teile dieser Liegenschaft:

Halle	302 m ²
Büro und Sanitärräume	99,31 m ²

II.

Der Bw. vermietet und die GmbH, im folgenden kurz Mieter genannt, mietet den im Punkt I. dieses Vertrages näher bezeichneten Mietgegenstand um den frei vereinbarten Mietzins von öS 24.000,00 (i.W. vierundzwanzigtausend Schilling) monatlich, zuzüglich Umsatzsteuer. Die Miete wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 1993 wertbezogen. Sollte dieser Index nicht mehr verlautbart werden, gilt jener Index als Grundlage für die Wertsicherung, der diesem Index am meisten entspricht.

Ausgangsbasis für diese Wertsicherungsklausel ist die für den Monat September 1993 errechnete Indexzahl.

Schwankungen bis ausschließlich 5 % nach oben oder unten bleiben unberücksichtigt. Jedoch wird bei Überschreitung die gesamte Veränderung voll berücksichtigt. Die neue Indexzahl bildet jeweils die neue Ausgangsgrundlage für die Errechnung der weiteren Überschreitungen.

III.

Der Mietzins und die auf ihn entfallende Umsatzsteuer sind am ersten eines jeden Monats im Vorhinein unter Einräumung eines 5-tägigen Respiros vom Mieter auf das Konto des Vermieters ... durch Bankeinzug zu überweisen.

IV.

Das Mietverhältnis beginnt mit 1. September 1993 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

V.

Änderungen am Mietgegenstand bedürfen der ausdrücklichen schriftlichen Genehmigung des Vermieters.

Die Kosten derartiger Investitionen gehen zur Gänze zu Lasten des Mieters, der schon jetzt auf jeglichen Ersatz dieser Kosten bei Endigung des Mietverhältnisses, aus welchem Grunde immer, verzichtet. Der Mieter ist jedoch berechtigt, bei Beendigung des Mietverhältnisses jene Investitionen zu entfernen, die ohne Beschädigung der Bausubstanz weggenommen werden können.

VI.

Sämtliche Betriebskosten wie Strom, Gas, Telefon, Wassergebühr, Gebäudeversicherung und Müllabfuhr trägt der Mieter. Ebenso sind Abnützungen am Gebäude und Parkplätzen, welche durch den Mieter verursacht werden, instand zu setzen oder zu erneuern.

VII.

Der Mieter hat den Mietgegenstand so zu warten und so instand zu halten, dass dem Vermieter kein Nachteil erwächst. Wird die Behebung von ernsten Schäden des Mietgegenstandes nötig, ist dem Vermieter ohne Verzug Anzeige zu machen.

..."

Mit **Kaufvertrag vom 23. Dezember 1997** veräußerte der Bw. die Liegenschaft.

In den Einkommensteuererklärungen 1993 bis 1998 wies der Bw. aus der Vermietung folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Einnahmen	96.017,51	288.000,00	288.000,00	288.000,00	288.000,00	
Afa	- 49.021,00	- 53.842,11	- 53.842,11	- 53.842,11	- 53.842,11	
Bankzinsen	- 321.067,76	- 307.143,25	- 311.783,85	- 284.721,75	- 330.122,30	
erklärt	- 274.071,25	- 72.985,36	- 77.625,96	- 50.563,86	- 95.964,41	-
veranlagt						
vorl. Bescheid	- 251.971,00	- 72.985,00	- 77.625,00	- 50.563,00	- 95.964,00	
endg. Bescheid	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei
	Summe					
Einnahmen	1.248.017,51					
Afa	- 264.389,44					
Bankzinsen	- 1.554.838,91					
erklärt	- 571.210,84					
veranlagt						
vorl. Bescheid	- 549.108,00					
endg. Bescheid	Liebhaberei					

Der Streitzeitraum war bereits Gegenstand eines VwGH-Verfahrens. Das Finanzamt erblickte in der in einem „abgeschlossenen“ Zeitraum ausgeübten Vermietung eine Liebhaberei. In der

Berufung beehrte der Bw. die Subsumtion unter § 1 Abs. 1 LVO. Laut

Prognoserechnung I im Schreiben vom 31. Oktober 2000 würden sich ab 1999

Einnahmenüberschüsse wie folgt ergeben:

Prognoserechnung I

Prognose Kredit		in S
Kredit 856	Kapital	2.500.000,00

Rückzahlung ab 1. 4.1993 Kapital Mtl. S 20.834,00, 9 Monate		187.506,00	
Rückzahlung 1994		250.008,00	
Rückzahlung 1995		250.008,00	
Rückzahlung 1996		250.008,00	
Rückzahlung 1997		250.008,00	
Rückzahlung 1998		250.008,00	
Kontostand 1.1.1999		1.062.454,00	

Kredit 864	Kapital	1.500.000,00
Rückzahlung ab 1.3.1995 Kapital Vierteljährlich S 75.000,00		
Rückzahlung 1994		225.000,00
Rückzahlung 1995		300.000,00
Rückzahlung 1996		300.000,00
Rückzahlung 1997		300.000,00
Rückzahlung 1998		300.000,00
Kontostand 1.1.1999		375.000,00

Prognose Überschussrechnung 1999	
Einnahmen Vermietung 20%	288.000,00
Werbungskosten	
Afa Gebäude	- 53.842,00
Zinsen und Spesen, 10% von 1.437.454,00	- 143.745,40
Prognose Überschuss 1999	90.412,60

In der **abweisenden Berufungsvereinstscheidung** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass eine schlechte Liquiditätslage beim Mieter nicht feststellbar gewesen sei. Grund für den Verkauf sei die Art der Finanzierung und die Pensionierung des Bw. mit 1. Juli 1999 gewesen.

Im **Vorlageantrag** führte der Bw. Liquiditätsengpässe bei der GmbH in den Jahren 1994 bis 1997 ins Treffen. Die Umsätze und Erfolge der GmbH seien 1993 bis 1998 weit hinter den Erwartungen zurück geblieben. Die Mieterin habe den Mietvertrag aufgekündigt. Die Pension des Bw. lasse ohne weiteres Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu.

Die belangte Behörde qualifizierte aus diversen Gründen in ihrer abweisenden **Berufungsentscheidung** das Mietverhältnis als fremdunüblich. Diese Entscheidung hob der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 26. 7. 2007, 2005/15/0013**, auf. Er erblickte eine Rechtswidrigkeit darin, dass die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen habe, ob der Bw. auf alle oder nur einzelne Indexanpassung verzichtet habe und wie hoch der hierdurch verursachte Mietentgang sei; weiters würden Aussagen zur Möglichkeit der anderwärtigen Vermietung fehlen.

Im **nunmehr offenen Berufungsverfahren** wurden weitere Ermittlungen durchgeführt. Für 1998 begehrte der Bw., die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von

S 152.815,49 (Veräußerungserlös von S 5 Mio. abzüglich des Restbuchwertes von S 4.847.184,51) festzusetzen.

Die vom Bw. für die Bezahlung der Miete beigebrachten Belege ergaben folgendes Bild:

Überweisungsbeleg	in S	Bankauszüge des Bw.		in S
Miete September 1993	26.400,00	Überweisung	14.09.1993	26.400,00
Miete Oktober 1993	26.400,00	Überweisung	07.10.1993	26.400,00
Miete November 1993	26.400,00	Überweisung	12.11.1993	26.400,00
Miete Dezember 1993	26.400,00	Überweisung	03.12.1993	26.400,00
Miete Jänner 1994	26.400,00	Überweisung	05.01.1994	26.400,00
Miete Feber 1994	26.400,00	Überweisung	03.02.1994	26.400,00
Miete März 1994	26.400,00	Überweisung	10.03.1994	26.400,00
Miete April 1994	26.400,00	Überweisung	12.04.1994	26.400,00
Miete Mai 1994	26.400,00	Überweisung	10.05.1994	26.400,00
Miete Juni 1994	26.400,00	Überweisung	15.06.1994	26.400,00
Miete Juli 1994	26.400,00	Überweisung	18.07.1994	26.400,00
Miete August 1994	26.400,00	Überweisung	01.09.1994	26.400,00
Miete Sept. 1994	26.400,00	Überweisung	09.09.1994	26.400,00
Miete Okt. 1994	26.400,00	Überweisung	24.10.1994	26.400,00
Miete Nov. 1994	26.400,00	Überweisung	18.11.1994	26.400,00
Miete Dez. 1994	26.400,00	Überweisung	06.12.1994	26.400,00
Miete Jänner 1995	26.400,00	Überweisung	10.01.1995	26.400,00
Miete Feber 1995	26.400,00	Überweisung	06.02.1995	26.400,00
Diff. MWSt für I/II, 1995	4.800,00			
Miete März 1995	28.800,00	Sammelbuchung	13.03.1995	33.600,00
Miete April 1995	28.800,00	Sammelbuchung	09.05.1995	57.600,00
Miete Mai 1995	28.800,00	Überweisung	14.06.1995	28.800,00
Miete Juni 1995	28.800,00
Miete Juli 1995	28.800,00	...	3. 10. 1995	28.800,00
Miete August 1995	28.800,00	Überweisung	08.11.1995	57.600,00
Miete Sept.+Okt.	57.600,00			

Für 1996 und 1997 legte der Bw. Konten mit folgenden Buchungsvorgängen vor:

31.12.1996	Konto und Text	Konto und Text	
Soll (in S)			Haben (in S)
288.000,00	700 - Raummiete Miete 1-12/96		
		363 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Miete 1-12/96	345.600,00
100.000,00	363 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Umbg. Zahlg. Miete		
		263 - Sonstige kurzfristige Forderungen Umbg. Zahlg. Miete	100.000,00
245.600,00	363 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Umbg. Zahlg. Miete		
		759 - Geschäftsführerhonorar Umbg. Zahlg. Miete	245.600,00

01.09.1997		01.09.1997	
288.000,00	700 - Raummiete		
		363 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Umbg. Miete GmbH 97	345.600,00
31.12.1997			
345.600,00	363 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Umbg. Zl Miete GR		
		759 - Geschäftsführerhonorar Umbg. Zl Miete GR	345.600,00

Zur Frage, wann der vollständige Mietvertrag erstmals nach außen hin zum Ausdruck gekommen sei, teilte der Bw. mit, den Bestandvertrag beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern 1994 vergebührt zu haben. Die Mieterin habe monatliche Mieten geleistet und der Vermieter monatliche Umsatzsteuer abgeführt. Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 1993 habe der Mieter den Mietvertrag am 7. November 1995 dem Finanzamt übermittelt.

Für die **Ortsüblichkeit der jeweiligen Region des Mietzinses** von S 24.000,00 legte der Bw. zwei Mietverträge vor, und zwar:

- Mietvertrag vom 21. April 1997 über die Miete einer Halle, Nutzfläche 150 m², mtl. Miete S 7.500,00 zuzüglich Umsatzsteuer, ergibt S 50,00/m² im Jahr 1997.
- Mietvertrag vom 22. September 1987 über die Miete einer Halle mit Büro, Mitbenutzung WC-Anlage, Gesamtnutzfläche 125,2m², W. (in weiterer Folge W.), mtl. Miete S 5.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer, ergibt S 40,00/m² im Jahr 1987.

Das gegenständliche Objekt habe eine Gesamtnutzfläche von 401,31 m², der Mieterlös pro m² sei S 59,80. Die Mieterin habe einen Lagerplatz für Rohmaterialien und eine Halle mit genügend Raum für einen Produktionsbetrieb benötigt, weiters habe sie auf eine gute Zufahrtmöglichkeit für Transportmittel und das Vorhandensein von Arbeitskräften im ländlichen Wirkungsbereich Bedacht genommen. Zur Kreditbesicherung habe der Bw. die Einverleibung des Pfandrechts an der Liegenschaft des Betriebsobjektes in Großbebersdorf (in weiterer Folge G.) sowie am privaten Einfamilienhaus in W. gewähren müssen. Die GmbH habe keine Liegenschaft und daher nicht über Sicherheiten verfügt. Über die damalige Ablehnung in einer Sitzung im Jahr 1993 sei keine Urkunde errichtet worden.

Die GmbH habe 1994 bis 1998 durch hohe Investitionen für technische Umstellungen Liquiditätsengpässe erlitten und sei dadurch in erhebliche Zahlungsschwierigkeiten geraten. Aus diesem Grund habe der Bw. auf die Indexsteigerung zur Gänze verzichtet. Die Mieterin habe in der Folge den Mietvertrag aufgekündigt. Die Indexanpassung wäre erstmals im

Jänner 1996 schlagend geworden. Der Verzicht sei durch das Gleichbleiben der Miete nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Der Einnahmenentgang habe ab Jänner 1996 S 1.248,00 betragen, 1996 und 1997 jährlich jeweils S 14.976,00.

Über Aufforderung, die behaupteten Zahlungsschwierigkeiten 1994 bis 1998 anhand entsprechender Unterlagen darzutun und bekannt zu geben, wann die erste Miete ausgeblieben, und wann und auf welchem Wege der Bw. davon in Kenntnis gesetzt worden sei, teilte der Bw. mit, dass es aufgrund seiner Stellung als geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter nicht notwenig gewesen sei, ihn als „Vermieter“ über die finanzielle und wirtschaftliche Situation in Kenntnis zu setzen. Die GmbH habe aus finanziellen Gründen nicht regelmäßig monatlich die Miete überweisen können, so sei für ihn die starke Einschränkung der Liquidität der Mieterin erkennbar gewesen. Zu welcher Zeit konkret die Liquiditätsengpässe gewesen sein sollen, könne er nicht sagen. Dies sei am besten anhand der Bilanzunterlagen der Mieterin nachzuweisen. Folgende Daten würden aus den Jahresabschlüssen der GmbH hervor gehen:

Jahresabschluss

zum		Betrag
31.12.1994	Negatives Eigenkapital	S - 6.120.204,68
	Jahresverlust	S - 2.191.788,21
	Bankverbindlichkeiten	S 9.824.242,00
31.12.1995	Negatives Eigenkapital	S - 8.841.779,01
	Jahresverlust	S - 2.836.188,33
	Bankverbindlichkeiten	S 12.353.786,00
31.12.1996	Negatives Eigenkapital	S - 9.707.847,97
	Jahresverlust	S - 1.654.850,96
	Bankverbindlichkeiten	S 13.009.692,00
31.12.1997	Negatives Eigenkapital	S - 10.305.262,78
	Jahresverlust	S - 962.871,81
	Bankverbindlichkeiten	S - 14.549.508,60

Ab Dezember 1995 habe die GmbH die Miete nicht mehr pünktlich überweisen können. Der Bw. habe Entnahmen getätigt, da laufende Darlehenszinsen und Kreditraten angefallen seien. Am Ende des Jahres habe er aus seinen Entnahmen Mietzahlungen beansprucht, und zwar 1996 S 288.000,00 netto und 1997 S 288.000,00 zzgl. 20% Umsatzsteuer. Auch für 1995 habe er ausständige Mieten am Ende des Jahres beansprucht.

Zum Vorhalt, dass im Mietvertrag keine Kündigungsregelungen und Folgen des Zahlungsverzugs der Mieterin enthalten seien führte der Bw. aus, dass die Kündigung nach dem allgemeinen Mietengesetz aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten und des Zahlungsverzuges des Mieters außergerichtlich im Juni 1997 durch einvernehmliche Vertragsauflösung zum 31. Dezember 1997 erfolgte. Bis dahin habe die Mieterin das Mietobjekt geräumt. Sowohl er, als auch die Mieterin seien seit Mitte 1996 tunlichst bemüht

gewesen, einen Nachmieter zu finden. Man habe das Freiwerden des Mietobjektes auch bei den Gemeinden und den örtlichen Großmärkten publik gemacht. Die Mieterin habe aus gemeinsamen Interesse an einem Nachmieter für den Zeitraum September 1996 bis November 1997 folgende Inserate eingeschaltet:

- Auftrag 20. September 1996, Einschaltung jeweils 1 mal im September und Oktober 1996 (nicht zu ersehen, ob Verkauf oder Vermietung)
- Rechnung 7. Oktober 1996, Einschaltung 2 mal im Oktober 1996
- Rechnung 26. September 1997, Einschaltung 1 mal im September 1997
- Rechnung 14. September 1997, Einschaltung 1 mal im November 1997

Durch den Zahlungsverzug und die unerwartete vorzeitige Auflösung des Mietverhältnisses sei der Bw. seinen Kreditverpflichtungen nur unregelmäßig nachgekommen. Der finanzielle Druck der Sparkasse der Stadt K. sowie die Schwierigkeiten mit der Suche eines Nachmieters in den Jahren 1996 und 1997 hätten den Bw. bewegt, rasche Handlungen zur Vermeidung einer persönlichen Insolvenz zu setzen. Er habe sich zum Verkauf entschlossen, um die mit einem Leerstehen verbundenen finanziellen Verluste zu vermeiden.

Zum Ersuchen, entsprechend nachvollziehbar und hinreichend begründet bekannt zu geben, welche Kriterien im Sinne des § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung seiner Ansicht nach für bzw. gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen würden, führte er aus, dass er Alleineigentümer der Betriebsliegenschaft gewesen sei. Den Kaufpreis der Liegenschaft habe er fremdfinanziert. Grund für die Anschaffung und Vermietung sei neben seiner damals guten Bonität bei der Kreditbank auch die erfolgreiche Schaffung einer zukünftigen positiven Einkunftsquelle neben den Bezügen aus der Alterspension ab 1. Juli 1999 gewesen.

Die für die Jahre ab 1993 aufgestellte Prognose II lasse 1999 – also im 6. Jahr nach dem Erwerb – einen Überschuss iHv S 116.322,00 erkennen. Das Objekt habe die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses während des kalkulatorischen Zeitraumes von 30 bis 35 Jahren. Bei Immobiliengeschäften seien in der Anfangsphase oft durch hohe Werbungskosten Jahresverluste aufgetreten. Ab 1999 hätte sich durch die Senkung der Bankzinsen und –spesen ein kontinuierlich anwachsender Jahresüberschuss ergeben:

Prognose II

Prognose Kredit		
Kredit 856		
Rückzahlung ab 1.3.1993	Kapital	2.500.000,00
Kapital		

Mtl. S 20.834,00, 9 Monate		187.506,00
Rückzahlung 1994		250.008,00
Rückzahlung 1995		250.008,00
Rückzahlung 1996		250.008,00
Rückzahlung 1997		250.008,00
Rückzahlung 1998		250.008,00
Kontostand 1.1.1999		1.062.454,00

Kredit 864	Kapital	1.500.000,00
Rückzahlung ab 1.3.1995		
Kapital, vj. S 75.000,00		
Rückzahlung 1995		225.000,00
Rückzahlung 1996		300.000,00
Rückzahlung 1997		300.000,00
Rückzahlung 1998		300.000,00
Kontostand 1.1.1999		375.000,00
Prognose		
Überschussrechnung 1999		
Einnahmen Vermietung, zzgl.		
Index 1993 bis 1998		313.920,00
Werbungskosten		
Afa Gebäude		- 53.842,00
Zinsen und Spesen		
10% von 1.437.454,00		- 143.745,40
Prognose Überschuss 1999		116.332,60

Für die kommenden Jahre seien aufgrund der Verminderung der Bankzinsen weitere Überschüsse prognostiziert. Sanierungen und Reparaturen seien gemäß Mietvertrag vom Mieter zu tragen und würden nicht als Werbungskosten anfallen.

Das Finanzamt qualifizierte in seiner **Stellungnahme vom 28. Juli 2008** die Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Der Bw. habe das Objekt offenbar nur deshalb gekauft, um der GmbH ein geeignetes Betriebsgrundstück zur Verfügung stellen zu können; dies sei ihm ein großes Anliegen gewesen. Der GmbH habe es an hinreichendem Eigenkapital und an ausreichender Bonität gemangelt. Der Bw. habe als Geschäftsführer um die finanzielle Lage der GmbH wissen müssen. Die Verluste der GmbH hätten 1990 S 86.510,00 1991 S 32.076,00, 1992 S 1.833.081,00 und 1993 S 2.098.710,00 betragen. Die bereits 1990 bis 1993 vorhandenen Zahlungsschwierigkeiten hätten dem Mieter bei Mietvertragserrichtung bekannt sein müssen. Ein Abgehen von den Mietvertragsvereinbarungen sei nicht gerechtfertigt. Die GmbH habe in der Folge den Standort gewechselt und hiefür Miete aufwenden müssen. Ab 1998 habe sie Gewinne in Höhe von S 901.000,00 (1998), S 776.065,00 (1999), S 1.520.652,00 (2000) und S 4.467.894,00 (2001) erzielt. Zahlungsschwierigkeiten seien daher ab 1998 kein Rechtfertigungsgrund. Dem Bw. hätte bekannt sein müssen, dass ab 1998 die technischen Erneuerungen zum Tragen gekommen seien.

Die Aufwendungen für die Kreditfinanzierung hätten von Anfang an bei Weitem die erzielbaren Einkünfte überstiegen, die monatlichen Belastungen haben beinahe das Doppelte der monatlichen Mieträge iHv S 26.400,00 ausgemacht. Hätte kein Naheverhältnis von Mieter und Vermieter bestanden, hätte der Bw. wohl nicht eine derartige Konstruktion gewählt. Ziel einer Vermietung sei die Einnahmenerzielung, nicht aber als Geldgeber ohne Zinsgewinn zu fungieren.

Die Prognoserechnung, in der für die Behörde ein wesentlich besseres Bild entstanden sei, sei unrichtig; die darin dargestellten Rückzahlungen 1994 bis 1998 iHv S 250.008,00 (856) und 1996 bis 1998 iHv S 300.000,00 (864) habe der Bw. nicht eingehalten:

Stand 31. Dezember 1997 (alle Beträge in S):

Kredit	It. Prognose	tatsächlicher Stand It. Auskunft der Bank	Differenz
856	1.312.462,00	1.812.678,00	500.216,00
864	675.000,00	975.100,00	300.100,00
Summe	1.987.462,00	2.787.778,00	800.316,00

Die objektive Ertragsfähigkeit sei bei der gewählten Bewirtschaftung zu verneinen. Die für die Beobachtung übliche Zeitspanne von 20 bis 23 Jahren richte sich auch an der Laufzeit der meisten Kredite aus. Die Laufzeiten der Kredite des Bw. von 119 Monaten (10 Jahre) bzw. 19 Vierteljahresraten (5 Jahre) zuzüglich einer jeweils unbekannten Größe als Restzahlung sei wesentlich kürzer. Unter Einhaltung der Indexanpassung und Auszahlung des Kredites hätte sich möglicherweise in 20 Jahren ein Gesamtüberschuss ergeben. Diese Zeitspanne sei wegen des Verkaufs des Objektes jedoch nicht eingehalten worden. Im abgeschlossenen Zeitraum habe der Bw. ausschließlich Verluste erwirtschaftet. Die finanziellen Probleme der GmbH seien bei Vertragsabschluss bekannt gewesen und demzufolge keine Unwägbarkeit. Der Bw. habe als Geschäftsführer und somit Verantwortlicher der GmbH eine Machthaberstellung einnehmen müssen und die Einstellung der Zahlungen sowie auch die Aufkündigung des Mietverhältnisses steuern können. Das Mietverhältnis in der vorliegenden Form sei nicht geeignet gewesen, einen positiven Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Ein Veräußerungsgewinn sei bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht zu erfassen.

Der Bw. habe in seinem Interesse die Anschaffung des Betriebsgrundstücks sowie die Beschaffung der Kredite übernommen und so möglicherweise den Fortbestand der GmbH gesichert. Ein fremder Dritter hätte die vorliegende Konstruktion des Mietverhältnisses nicht gewählt.

Das Finanzamt sah in der **Stellungnahme vom 5. August 2008** in der Vermietung eine Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO. Aufgrund der Nahebeziehung sei das Mietverhältnis im

persönlichen Bereich gelegen und daher eine private Veranlassung für die Ausgestaltung des Mietvertrages vorgelegen. In eventu werde beantragt, eine Beurteilung iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO anzunehmen. Zumal von Anfang an ein Missverhältnis von Einnahmen und Werbungskosten vorgelegen sei, würde die Beurteilung gemäß § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO zu Liebhaberei führen, da der Plan nach einer Überschusserzielung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nicht verwirklicht worden sei. Entsprechend Rauscher, Grubler in SWK 2002, S 365, sei dann Liebhaberei anzunehmen, wenn der Betätigende über Jahre hinweg Verluste (Überschüsse der Werbungskosten) dulde oder sogar diese begünstige, was hier durch die hohen Zinsaufwendungen der Fall sei.

Dem erwiderte der Bw. in seiner **Gegenäußerung vom 30. September 2008**, dass der Mietvertrag keine unüblichen Vertragsbestimmungen und auch keine unüblichen Vorteile für eine der Vertragsparteien enthalte, ebenso wenig sei die Miete fremdunüblich. Die Umstände und Beweggründe seien lt. Ausführungen des VwGH im Erkenntnis „eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgehensweise“. Dass die Liebhaberei durch das Naheverhältnis von Mieter und Vermieter bedingt sei, sei nicht nachvollziehbar. Die Vermietung des Geschäftsgrundstückes falle unter § 1 Abs. 1 LVO.

Die GmbH habe 1993 bis 1998 ihre Bankverbindlichkeiten um S 7 Mio. erhöhen müssen, bedingt durch Entwicklungen auf dem Gebiet der Technologie (Kunststoffe und Compounding) und Mehrausgaben wegen Konkurrenzwettstreit mit Firmen von wesentlich größerem Kunden- und Finanzpotential. In diesen Jahren seien die Umsätze jedoch weit hinter den Erwartungen geblieben. Durch die hohe, notwendige, jedoch existenzbedrohende Fremdkapitalfinanzierung habe die GmbH während der Jahre 1994 bis 1997 erhebliche Liquiditätsengpässe erlitten. Folglich habe der Bw. auch die Indexanpassung nicht eingefordert. Durch die in der Kunststoff-Branche (Schuhabsätze, High-Heels, Kunststoffcompounding) sehr unvorhersehbaren modebedingten Änderungen der Produktion sei es im Laufe des Jahres 1998 zu einer Verbesserung der Umsatz- und Ertragslage der GmbH gekommen. Auch die technischen Veränderungen auf dem Forschungs- und Entwicklungssektor seien ab 1998 somit ertragreich einzusetzen gewesen. Diese nicht vorhersehbare positive Entwicklung hätte jedoch keinen Einfluss mehr auf die Vermietung gehabt. Seit 1999 sei der Bw. nicht mehr Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer. Der Verzicht auf die Indexanpassung stehe daher nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsliegenschaft.

Im Laufe des Jahres 1995 seien die Kreditrückzahlungsvereinbarungen geändert worden, daher hätten sich die Stände der Kreditkonten gegenüber der zu Beginn der Vermietung aufgestellten Prognoserechnung geändert. Der Bw. habe für die Kreditrückzahlungen auf die Vermietungseinkünfte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit

zurückgreifen können. Bei geänderten Kreditkonditionen und -rückzahlungsvereinbarungen hätte sich aufgrund der stetig vermindernden Zinsen zwar nicht 1999, doch in den weiteren Jahren – also in absehbarer Zeit (bei 10 Jahre) – bei aktiver Vermietungsmöglichkeit ein Einnahmenüberschuss ergeben. Im Immobilienbereich seien die Erzielung negativer Einkünfte und die Unmöglichkeit des Abdeckens der Kreditraten nicht unüblich. Vermietungen seien auf längere Zeit angelegt und seien mehrere Jahre mit negativen Einkünften keine Seltenheit. Der Bw. wollte sich auch fürs Alter eine zweite Einkunftsquelle schaffen. Ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum liege nicht vor. Die geänderten Bedingungen hätten eine Änderung des wirtschaftlichen Verhaltens des Bw. gefordert. Die rechtzeitigen Maßnahmen zur Vermeidung weiterer Verluste könnten ihm nicht zum Nachteil gereichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses:

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob das Mietverhältnis fremdüblich ist, d. h., ob der vom Bw. mit der GmbH abgeschlossene Mietvertrag auch unter Fremden gleicherweise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre. Maßgeblich ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 160 zu § 2 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen, so z. B. bei einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter oder einer GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 159/2 zu § 2 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Der VwGH erachtete es als marktüblich, dass der Bw. eine Liegenschaft kaufte, die den Bedürfnissen seiner Mieterin entsprach. Was die Höhe der Miete anlangt, so hat nach Ansicht des VwGH der Umstand, dass der Mieter weniger an Miete vereinnahmte, als er allein an Zinsen zu zahlen hatte, nichts über die (Un)angemessenheit der Miete ausgesagt. Die im weiteren Verfahren vom Bw. ins Treffen geführten und vom Finanzamt nicht beanstandeten

Beispiele aus anderen Mietverträgen lässt den UFS der Höhe nach an der Fremdüblichkeit und Angemessenheit nicht zweifeln.

Die Fremdfinanzierung einer Anschaffung und ihre Sicherstellung durch den Käufer sind im Wirtschaftsleben nicht unüblich. Dass im Mietvertrag keine Kündigungsbestimmungen bzw. Regelungen für Folgen des Zahlungsverzugs vorgesehen sind, vermag auch nicht die Fremdunüblichkeit zu begründen, da allgemeine Bestimmungen des Zivilrechts gelten.

Was also die Frage der Fremdüblichkeit des *Zustandekommens* einer solchen Vereinbarung anlangt, wird man nicht in Abrede stellen können, dass der Bw. auch mit einem fremden Mieter die gleiche Vereinbarung getroffen hätte.

Bei der *Abwicklung* dieses Mietvertrages wird dies nicht mehr eindeutig zu bejahen sein. Die unter Pkt. III festgehaltenen Zahlungsmodalitäten – Überweisung auf ein Konto des Bw. am 1. eines jeden Monats im Vorhinein unter Einräumung eines fünftägigen Respiros – sind während des gesamten Berufungszeitraumes nicht regelmäßig eingehalten worden, es gab mehrfach teils gehörige Verzögerungen. Laut Bw. kam es ab Dezember 1995 zu Zahlungsverzögerungen bzw. Nichtzahlungen von Mieten, angeblich bedingt durch die von ihm nicht näher terminisierbaren Zahlungsschwierigkeiten bei der GmbH. In den Jahren 1996 und 1997 zahlte die GmbH die Miete nicht, sondern es kam per 31. Dezember 1996 bzw. 1997 zu einer Verrechnung der Mieten mit den vom Bw. bei der GmbH getätigten Entnahmen.

Zu den Folgen des Zahlungsverzuges ist im **§ 30 Abs. 1 Mietrechtsgesetz (MRG)** geregelt, dass ein Vermieter nur aus wichtigen Gründen einen Mietvertrag kündigen kann. Als wichtiger Grund nach **§ 30 Abs. 2 MRG** ist insbesondere anzusehen, wenn der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Zinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist.

Die Abwicklung im Zusammenhang mit dem Zahlungsverzug ist im gegenständlichen Fall keine fremdübliche gewesen. Der Bw. hat keinerlei Maßnahmen gesetzt, die ausständigen Mieten einzufordern (vgl. die Vorhaltsbeantwortung vom 9. Mai 2008, Pkt. 2 bis 4, der dort genannte außergerichtliche Vergleich wurde nicht vorgelegt). Ein fremder Mieter wird wohl nicht wortlos solche Zahlungsverzögerungen einfach „hinnehmen“. Wäre der Bw. als Vermieter keine mit der GmbH „verbundene“ Person, so hätte er üblicherweise nicht ein Mietverhältnis ohne irgendwelche Sicherungs- und Eintreibungsmaßnahmen über längere Zeit aufrecht erhalten, musste er doch seinerseits den Kapital- und Zinszahlungen in nicht unbeträchtlicher Höhe nachkommen. Andererseits hätte allein schon aus faktischen Gründen wohl kein fremder Vermieter keine Möglichkeit zu Entnahmen beim Mieter und ihrer Verrechnung mit den Mieten gehabt. Für die hier behauptete und durchgeführte Verrechnung hat der Bw. trotz Aufforderung hiezu keine entsprechende Vereinbarung vorgelegt.

Für 1996 und 1997 spricht die Abwicklung in den zuletzt aufgezeigten Punkten jedenfalls nicht für ein fremdübliches Mietverhältnis. Einzelne stockende Mietzahlungen des Jahres 1995 ohne entsprechende Mahnungen lässt auch die Fremdüblichkeit bereits für 1995 zweifelhaft erscheinen. Wie bereits oben festgehalten, hat aber auch schon 1993 und 1994 die Mieterin die vereinbarten Zahlungsmodalitäten wiederholt nicht eingehalten.

Der Mieter hat die Liquiditätsengpässe und Zahlungsschwierigkeiten der Mieterin nur behauptet und in keiner Art und Weise dokumentiert. Eine Erhöhung des Kreditvolumens von 1993 bis 1998 um S 7 Mio. bei der GmbH ist noch nicht zwingend mit der Zahlungsunfähigkeit oder einem Zahlungsengpass hinsichtlich der zu leistenden Mieten verbunden. Mag der Bw. über allfällige Zahlungsengpässe aufgrund seiner maßgeblichen Stellung in der GmbH Bescheid gewusst haben, so konnte er - konkret befragt – keine Zeiträume bekannt geben, wann diese Zahlungsverzögerungen gewesen sein sollen. Hält man sich vor Augen, dass die GmbH den Ausführungen des Bw. nach die finanziellen Mittel für Entnahmen des Bw. hatte, mit denen er ua. seine Kreditverbindlichkeiten zahlte, so ist nicht nachvollziehbar, warum die GmbH nicht gleich die Mieten an den Bw. zahlte und in diesem Umfang keine Verrechnung am Jahresabschluss machen musste. All diese Umstände sprechen nicht dafür, dass tatsächlich eine der rechtzeitigen Mietenzahlung hinderliche Zahlungsunfähigkeit bestanden hat. Bemerkenswert ist auch, dass die Bank der GmbH die S 4 Mio. für den Kauf der Liegenschaft mangels Sicherheiten verwehrte, ihr andererseits aber in den Jahren 1993 bis 1998 S 7 Mio. an Krediten oder Darlehen einräumte.

Ebenso erweist sich - gemessen an der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis - die Vorgangsweise hinsichtlich der Indexanpassungen als fremdunüblich. Ein fremder Vermieter wird ab dem maßgeblichen Stichtag die höhere Miete verlangen, auch wenn er sie – bei bestehenden Zahlungsschwierigkeiten - allenfalls einige Zeit stunden müsste. Für den Bw. haben seine bloß behaupteten Liquiditätsengpässe seiner Mieterin ausgereicht, zur Gänze und für die Zukunft auf die ab Jänner 1996 anfallenden Indexanpassungen zu verzichten. Hierdurch sind ihm 1996 und 1997 jährlich jeweils S 14.976,00 an Einnahmen entgangen. Warum der Verzicht in keinem Zusammenhang mit der „Betriebsliegenschaft“ gewesen sein soll, hat der Bw. nicht dargetan.

Weiters wird sich eine Mieterin, die nicht zur Nachmietersuche vertraglich verpflichtet ist, nicht um einen Nachmieter bemühen, schon gar nicht auf ihre Kosten. Abgesehen davon lässt sich aus den Unterlagen nicht ersehen, ob die Inserate für die Vermietung oder den Verkauf der Liegenschaft bestimmt waren.

Betrachtet man noch die Verhältnisse vor Eingehen des Mietverhältnisses, so wusste der Bw., dass seine Mieterin bereits 1990 bis 1993 ständig steigende Verluste aufwies und ihr große

Investitionen bevor standen. Mögen dies Umstände im Vorfeld des zu betrachtenden Mietverhältnisses sein, so ist die Annahme nicht abwegig, dass bei solchen Aussichten ein „fremder Vermieter“ ein solches Mietverhältnis gar nicht erst in Erwägung gezogen und so große Investitionen getätigt hätte.

Aus der Sicht der *Abwicklung* des Mietverhältnisses wird angesichts des Verhaltens des Bw. bei Zahlungsverzögerungen und des gänzlichen Verzichts auf die Indexanpassungen sowie der nicht in einer fremdüblichen Vereinbarung Niederschlag findenden Verrechnung von Mietforderungen des Bw. mit den von ihm getätigten Entnahmen bei der GmbH dem Mietverhältnis die Fremdüblichkeit zu versagen sein. Demzufolge wären die Vermietungseinkünfte in den Jahren 1993 bis 1997 sowie der Veräußerungsgewinn im Jahr 1998 nicht abzusetzen und aus diesem Titel die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wollte man trotz der oben aufgezeigten fremdunüblichen Elemente in der Abwicklung dennoch dem Mietvertrag die Fremdüblichkeit nicht absprechen, dann ist in weiterer Folge die Vermietung auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin zu prüfen.

B. Einkunftsquelle oder Liebhaberei:

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass hier ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 1 LVO vorliegt, das Finanzamt meint, es sei § 1 Abs. 2 LVO anzuwenden.

Die Halle ist kein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes („typischerweise“) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH vom 30. 7. 2002, 96/14/0116, in Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², S. 104). Was grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ist, kann keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (VwGH vom 26. 4. 2000, 96/14/0095, betreffend einen Privatgeschäftevermittler, und Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², S. 106).

Diesen Ausführungen folgend ist der Ankauf einer Liegenschaft und ihre Vermietung grundsätzlich erwerbswirtschaftlich, geht es doch nicht um Bereiche, wie z. B. Reisen, Essen und Trinken, Betreiben von Sport, Malen und andere kreative Tätigkeiten, etc. (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², S. 105). Daher hat die Prüfung der Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO zu erfolgen.

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** liegen innerhalb 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).

Abs. 2 gilt gemäß **§ 2 Abs. 3 LVO** nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Bei der Beurteilung sind objektive Maßstäbe anzulegen. Vorauszuschicken ist, dass keine Prognoserechnung vorliegt, die aus den Anfangszeiten der Betätigung stammt. Die Prognoserechnung I wurde im Jahr 2000 und die Prognoserechnung II im Jahr 2008 erstellt. Der Bw. vertritt die Auffassung, dass sich laut Prognoserechnung I bereits 1999 Einnahmenüberschüsse von jährlich S 90.412,00 bzw. laut korrigierter Fassung (II) S 116.332,60 ergeben. Aufgrund der Verminderung der Bankzinsen seien weitere Überschüsse prognostiziert. Reparaturen und Instandhaltungen würden vom Mieter getragen und daher den Bw. nicht belasten. Diese Prognoserechnungen würden die Einkunftsquelleneigenschaft

der Betätigung dokumentieren. Der Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss erzielt würde, sei innerhalb des „üblichen Kalkulationszeitraumes“ von 35 Jahren gelegen.

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass bei den in den Prognoserechnungen dargelegten Optimalkonstellationen und bei Vorhandensein aller ihm zu ihrer Realisierung erforderlichen Mittel sogar innerhalb eines Zeitraumes von 10 bis 12 Jahren ein Gesamtgewinn erwirtschaftet worden und demnach die Einkunftsquelleneigenschaft zu bejahen gewesen wäre. Jedoch ist der Bw. in den erst nach dem Verkauf der streitgegenständlichen Liegenschaft erstellten Prognoserechnungen nicht von den im Berufungszeitraum vorgelegenen, sondern von davon abweichenden Verhältnissen ausgegangen. Er legte den Prognoserechnungen nicht die tatsächlichen Rückzahlungen für den Berufungszeitraum zugrunde, sondern jene laut ursprünglicher Vereinbarung (für 856 ab 1. April 1993 und für Kredit 864 ab 1. März 1995). Aufgrund der Gewährung eines Ratenstundungsansuchens vom 3. November 2005 waren die Kapitalrückzahlungen ab 1. März 1996 (864) bzw. ab 1. Juni 1996 (856) zu leisten. Zumal sich die Nichteinhaltung der Rückzahlungsvereinbarung bereits im ersten Jahr herausstellte, ist der Bw. in den beiden Prognoserechnungen hinsichtlich des Rückzahlungsbeginns von realitätsfremden Verhältnissen ausgegangen.

Den in der Prognoserechnung II ausgewiesenen Einnahmen kann angesichts des gänzlichen Verzichts auf die Indexanpassung und dem mangelnden Nachweis der Zahlungsgängigkeit bzw. -unfähigkeit nicht gefolgt werden. Vom gänzlichen Verzicht wusste der Bw. überdies im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnungen Bescheid.

Der Bw. legte auch hinsichtlich der von ihm zu leistenden beträchtlichen Kapitalrückzahlungen in den nächsten 10 Jahren „Wunsch-Optimalbedingungen“ zugrunde. Er wollte die Mittel aus seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den Einkünften aus dem Einzelunternehmen bzw. der GesBR und aus selbständiger Arbeit finanzieren.

Einen (durch entsprechende Unterlagen dokumentierten) Plan, mit welchen Mitteln er konkret in den einzelnen Jahren – im Sinne einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung – die Rückzahlungen an Kapital und Zinsen finanzieren wollte, hat der Bw. trotz Aufforderung nicht beigebracht. Ebenso wenig hat er bekannt gegeben, aufgrund welcher konkreter Umstände er den Plan nicht mehr einhalten konnte und wie er in der Folge die Mittelaufbringung jeweils adaptierte.

Für den (geplanten) Kapitalbedarf standen dem Bw. Einkünfte in folgender Höhe zur Verfügung:

Jahr	Kapitaltilgung gesamt	Zinsen und Spesen ges.	Kapitalbedarf insgesamt	Mieterlöse
1993	187.506,00	321.067,76	508.573,76	96.017,00
1994	250.000,00	307.143,25	557.143,25	288.000,00
1995	550.000,00	311.783,85	861.783,85	288.000,00

1996	550.000,00	284.721,75	834.721,75	288.000,00
1997	550.000,00	223.777,80	773.777,80	288.000,00
Summe	2.087.506,00	1.448.494,41	3.536.000,41	1.248.017,00
Jahr	Einkünfte aus Geschäftsführerbezug		Einkünfte aus GesBR bzw. Einzelunternehmen	
1993	144.016,00		- 1.347.894,00	
1994	39.409,00		- 2.169.952,00	
1995	551.848,00		- 1.322.028,00	
1996	394.908,00		305.223,00	
1997	121.348,00		107.923,00	
Summe	1.251.529,00		- 4.426.728,00	

Gesamt betrachtet reichen die Einkünfte zur (planmäßigen) Finanzierung des Vorhabens des Bw. nicht aus. In den Jahren 1993 bis 1997 waren die Einnahmen aus der Vermietung (S 1.248.017,00) insgesamt niedriger als die zu zahlenden Bankzinsen und –spesen (S 1.448.494,41). Der Bw. hat nicht dargetan, wie er dieses „Gesamtminus“ aus allen Einkunftsquellen wettmachen wollte, aus dem Hinweis auf die Geschäftsführerbezüge bzw. den Einkünften aus der GesBR bzw. dem Einzelunternehmen für 1996 und 1997 von S 929.402,00 ist nichts zu gewinnen. Wie er - ohne Veräußerungserlös - bei einer dem Zeitraum 1993 bis 1997 entsprechenden Kapitalrückführung auch in den Folgejahren einen Gesamtüberschuss innerhalb von 16,5 Jahren erzielbar erachtete, hat er nicht nachvollziehbar dargetan.

Die Ansätze in den Prognoserechnungen erweisen sich vielmehr als nicht realitätsnah. Wenn der Bw. ausführt, ex ante betrachtet sei nicht vorhersehbar gewesen, dass die Differenz zwischen den Mieterlösen und den Aufwendungen für Kapital und Zinsaufwand nicht aus den Geschäftsführerbezügen und den Einkünften aus der GesBR und dem Einzelunternehmen zur Gänze gedeckt werden können, ist ihm Folgendes entgegen zu halten:

Der Bw. hat selbst darauf hingewiesen, bei der GmbH über alle Vorgänge, Vorhaben und Abläufe Bescheid gewusst zu haben. Er war also auch - Gegenteiliges hat er nicht behauptet - über die geplanten Investitionen der GmbH im Bereich der Forschung und dem damit verbundenen Kapitaleinsatz informiert. Der Bw. hat auch auf den unsicheren Ausgang von Forschungsprojekten hingewiesen, weil die Unsicherheit solchen Vorhaben immanent sei. Wenn nun der Bw. über die mit solchen Vorhaben verbundenen Risiken Bescheid wusste, konnten weder diese, noch die allenfalls behaupteten Liquiditätsengpässe etwas Unvorhergesehenes im Sinne von Unwägbarkeiten sein.

Ebenso hat der Bw. unbeanstandet gelassen, dass die Verluste der GmbH 1990 S 86.510,00 1991 S 32.076,00, 1992 S 1.833.081,00 und 1993 S 2.098.710,00 betragen haben und nicht hinreichendes Eigenkapital vorhanden war. Dies mag das vom Bw. gewollte „Unvorhersehbare“ nicht zu untermauern. Es war bei der gegebenen Konstellation wohl

naheliegender, dass der Bw. damit rechnen musste, dass sein Plan auch nur bei geringfügigen Abweichungen nicht zum Ziel führen konnte.

Ein fremder Vermieter wird üblicherweise nicht in Geschäfte einer fremden Mieterin Einblick haben. Bei einem solchen Informationsstand des Bw. wie im vorliegenden Fall wird für einen wirtschaftlich denkenden Unternehmer auch damit zu rechnen, jedenfalls aber für ihn nicht auszuschließen gewesen sein, dass die übrigen Einkünfte nicht in dem gewünschten Maß zufließen werden.

Hier fällt noch auf, dass bereits im Jahr der Anschaffung der Liegenschaft - 1993 - der Bw. der Kreditrückzahlung nicht nachkommen konnte. Der Bw. musste von seiner „Optimalprognose“ nicht erst in einem der Anschaffung folgendem Jahr abweichen, sondern lagen von Beginn real andere Verhältnisse vor als in der Prognoserechnung dargestellt. Durch den verzögerten Beginn der Kapitalrückzahlung – erst 1996 anstatt 1993 bzw. 1995 - hatte der Bw. vielmehr für einen bedeutend längeren Zeitraum die Zinsen vom vollen aushaltenden Betrag zu begleichen und führte die Stundung der Kapitalrückzahlung zu einer Verlängerung des Rückzahlungszeitraums. Und rd. ein Jahr, nachdem mit der Rückzahlung des Kapitals begonnen wurde, hat der Bw. die Liegenschaft bereits wieder verkauft.

Der Bw. ging in seiner Prognose ein in seinen Anfängen bereits von einem als unrealistisch einzustufenden Zahlenmaterial aus. Obwohl ihm dies und die Ansicht, dass unter Zugrundelegung der im jeweiligen Jahr maßgeblichen Verhältnisse die Erzielung eines Gesamtüberschusses von vornherein als unmöglich erachtet werde, im Vorhalt vom 2. September 2009 mitgeteilt wurde, hat er keine relevanten Vorbringen erstattet, die eine andere Sicht zulassen würden. Seine prognostizierten 12 bzw. 16,5 Jahre sind jedenfalls nicht haltbar, weil sie auf unrealistischen Verhältnissen basieren. Er hat in keiner Weise aufgezeigt, innerhalb welchen Zeitraumes er unter realen Verhältnissen zu einem positiven Gesamtergebnis kommen wollte.

Wenn der Bw. – nicht näher dokumentiert – ausführt, dass die Bank Druck zum Verkauf gemacht hätte, so spricht dies vielmehr dafür, dass ein nur auf Optimalbedingungen basierendes Vorhaben in der Realität nicht einzuhalten war und die finanziellen Belastungen aus dieser Anschaffung den Bw. „überrollt“ haben. Der UFS konnte daher im vorliegenden Fall nicht zur Überzeugung gelangen, dass der Bw. innerhalb eines Zeitraumes zu einem gesamt positiven Ergebnis kommen konnte, der innerhalb des überschaubaren Kalkulationszeitraumes gelegen wäre.

Die einzelnen Jahre des Berufungszeitraumes ergeben folgendes Bild:

1993 und 1994:

Im Jahr der Anschaffung der Liegenschaft konnte der Bw. die vereinbarte Kapitaltilgung nicht leisten. Er hatte jedoch von der vollen Kreditsumme von S 4 Mio. die Zinsen zu begleichen. Die GmbH erzielte in diesem beiden Jahren Verluste. Aus der GesBR bzw. dem Einzelunternehmen erzielte der Bw. negative Einkünfte. Seine Einnahmen aus der Vermietung waren um Einiges niedriger als die von ihm zu leistenden Zinsen. All diese Umstände waren durch die geplanten Investitionen bei der GmbH und die damit im Zusammenhang stehenden Kosten bedingt, sie waren also nichts Unvorhergesehenes.

1995:

Die Verhältnisse entsprechen im Wesentlichen jenen der Vorjahre. Aufgrund des Ratenstundungsansuchens wurde der Beginn der Kapitaltilgung ins Jahr 1996 verschoben. Die Zinsen waren etwas niedriger als im Vorjahr, jedoch noch immer höher als die Einnahmen aus der Vermietung.

1996 und 1997:

Ab 1. März bzw. 1. Juni 2006 kam es laut Ratenvereinbarung erstmals zur Kapitaltilgung. In diesen beiden Jahren standen zwar positive Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit sowie den Einkünften aus der GesBR bzw. dem Einzelunternehmen zur Verfügung, wie er das „Gesamtminus“ aus den Vorjahren finanzierte, hat der Bw. nicht dargelegt. Laut seinen Angaben sollen der Bw. bzw. seine Mieterin ab Mitte des Jahres 1996 versucht haben, einen Nachmieter zu finden. Dass der Erfolg der GmbH auch 1996 und 1997 ausgeblieben war, war bei den aufgezeigten tatsächlichen Verhältnissen nichts Unvorhersehbares, sondern vielmehr was von Vornherein Einkalkulierbares.

1998:

Zumal der Bw. bereits vom ersten Jahr an die Bedingungen für die Rückzahlung nicht einhalten konnte, er über den Umweg der selbständigen Einkünfte bzw. der Vermietungseinkünfte von der GmbH nicht die notwendigen Mittel für die Kapitaltilgung „hereinbekommen“ konnte, und keine Anhaltspunkte zu erkennen sind, die für eine positivere Entwicklung und einen Gesamtgewinn innerhalb eines Zeitraumes von 35 Jahren sprechen würden, ist die Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Schon aus der Sicht der vom Bw. bekannt gegebenen Prognosen konnte der UFS nicht zur Ansicht gelangen, „*dass die Betätigung unter Zugrundelegung der Marktsituation zu Beginn überhaupt realistisch einen Gesamtgewinn in einem absehbaren – hier „überschaubaren“ - Zeitraum hat erwarten lassen*“, weil bereits vom ersten Jahr an andere Konstellationen gegeben waren.

Bei der Beurteilung der einzelnen Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO in einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung ist zu ersehen, dass im Zeitraum 1993 bis 1997 bei gleich bleibenden Einnahmen

die Verluste von 1993 auf 1994 und von 1995 auf 1996 gesunken sind, von 1994 auf 1995 und 1996 auf 1997 gestiegen. Eine nachhaltige Besserung der Ergebnissituation war nicht gegeben. Im gesamten Zeitraum sind nur Verluste angefallen. Die Einnahmen hatte der Bw. durch den vollständigen Verzicht auf die Indexanpassung bei S 288.000,00 pro Jahr „eingefroren“. Hinsichtlich des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste (Z. 1) und des Verhältnisses der Verluste zu den Gewinnen (Z. 2) sprechen daher die Umstände für die Liebhaberei.

Als Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (Z. 3), werden wohl die sehr hohe Fremdkapitalbelastung und die damit im Zusammenhang stehenden finanziellen Folgen anzusehen sein.

Dass sich der Bw. hinsichtlich *Leistungsangebot* und *Preisgestaltung* (Z. 4 und Z. 5) nicht *marktkonform* verhalten hätte, hat das Finanzamt im weiteren Berufungsverfahren nicht behauptet. Diese beiden Kriterien sprechen für das Vorliegen der Einkunftsquelle.

Der Bw. führt den Verkauf der Liegenschaft quasi als *strukturverbessernde Maßnahme* (Z. 6) ins Treffen, um nicht weiter in die Schuldenspirale zu kommen. Im Verkauf kann hier keine strukturverbessernde Maßnahme erblickt werden, da mit ihm bei der vorliegenden Konstellation und „Verwobenheit der Abhängigkeit der Geldmittel zwischen dem Bw. und der GmbH“ angesichts der von Anfang an nicht eingehaltenen Rückzahlungsvereinbarungen letztendlich zu rechnen war. Bei der gegebenen Konstellation ist der Verkauf eine logische Konsequenz einer bereits von vornherein unter „normalen“ Umständen nicht auszuschließenden Fehlkalkulation. Abgesehen davon, hätte der vom Bw. ermittelte Veräußerungsgewinn die bis dahin angefallenen Verluste nicht aufgefangen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass schon aus dem Grund der Fremdunüblichkeit der Abwicklung des Mietverhältnisses die Vermietungseinkünfte 1993 bis 1998 nicht zu veranlagen sind. Selbst wenn man die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses bejahen wollte, ist die Betätigung keine Einkunftsquelle, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

C. Spekulationseinkünfte (1998):

Bei Qualifikation der Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei würden die Zinsen der Jahre 1993 bis 1997 insoweit als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften in Abzug zu bringen sein, als sie die Einnahmen des jeweiligen Jahres überschritten haben.

Folgende Zinsen sind demnach abzugsfähig:

	1993	1994	1995	1996
Einnahmen	96.017,51	288.000,00	288.000,00	288.000,00

Bankzinsen	- 321.067,76	- 307.143,25	- 311.783,85	- 284.721,75
Abzugsfähige Zinsen	- 225.050,25	- 19.143,25	- 23.783,85	3.278,25
	1997	1998	Summe	
Einnahmen	288.000,00		1.248.017,51	
Bankzinsen	- 330.122,30		- 1.554.838,91	
Abzugsfähige Zinsen	- 42.122,30	- 6.772,42	- 316.872,07	

Bei entsprechender Berücksichtigung der Zinsen ergäbe sich ein Spekulationsverlust von rd. S 406.000,00 (Einnahmen S 5 Mio, abzgl. Ausgaben von S 5.089.474,00 und Zinsen von S 316.872,00).

Da Verluste aus Spekulationsgeschäften grundsätzlich nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden können und ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften – auch mit sonstigen Einkünften - nicht zulässig ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 141 zu § 30 EStG 1988), tritt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1998 keine Änderung ein.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1998 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen waren.

Klagenfurt, am 27. April 2010