



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dkfm. P. K., 1... W., Z-str., vom 14. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 25. September 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000** wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2000 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die im Berechnungsblatt festgesetzte Einkommensteuer von S 93.294,00 beträgt umgerechnet € 6.779,94.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend **Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003** wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 wird abgeändert. Die Vorauszahlungen für 2003 betragen nunmehr € 7.729,13.

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

Entscheidungsgründe

In der **Einkommensteuererklärung für 2000** wies der Bw. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der

a) J. K. KEG (in weiterer Folge KEG) einen Gewinn iHv S 97.645,00 sowie aus der Beteiligung an der

b) G. H. GmbH & Co KG (in weiterer Folge GmbH & CoKG) einen Verlust iHv S 16.722,00, zusammen somit S 80.923,00, aus.

Die GmbH & CoKG verwaltete bzw. vermietete eine Wohnung in Wien, Y-str. (in weiterer Folge W 1), und des Weiteren den im Betriebsvermögen befindlichen PKW an die KEG sowie an P. K.. An der GmbH & Co KG waren laut Erklärung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2000 als Komplementärin die L- Handels GmbH mit 0 % sowie als Kommanditist der Bw. mit 100 % beteiligt.

Im Zuge einer bei der GmbH & Co KG über die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt die Prüferin fest, dass die für die angemietete Wohnung W 1, geltend gemachten Vorsteuern (1997 S 10.325,61, 1998 S 10.246,83 und 1999 S 9.897,86) und Mietaufwendungen (1997 S 103.256,00, 1998 S 102.488,00 und 1999 S 98.973,00) mangels Bewirtschaftung (bis dato Leerstehung) nicht zum Abzug zugelassen würden. Abgesehen von nicht direkt zuordenbaren Betriebsausgaben waren in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Vorjahre allein „Mietaufwendungen“ von S 93.375,00 (1993), S 104.635,00 (1994), S 99.335,00 (1995) und S 104.972,00 (1996) ausgewiesen. In dem für 1994 von der GmbH & Co KG erwirtschafteten Verlust von S 176.384,00 waren Mieterlöse aus der Vermietung der Wohnung an die J. K. von S 58.800,00 enthalten. 1995 waren in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung „Erlöse aus der Vermietung an J. K. und P. K.“ – ob darin nur die Wohnung oder auch PKW-Mieterlöse sind, mag dahingestellt bleiben - von insgesamt S 72.000,00 und 1996 „Erlöse aus Vermietung an J. K. und P. K.“ von S 90.900,00 ausgewiesen. Im Juni 1995 hatte die GmbH & Co KG dem Finanzamt mitgeteilt, dass 1993 keine geeigneten Mieter zu finden gewesen seien, 1994 würde mit einer Betriebsverbesserung zu rechnen sein.

Der nun im Jahr 2000 von der GmbH & Co KG erwirtschaftete Verlust von S 16.722,00, wurde in den Abgabenerklärungen zur Gänze dem Bw. zugerechnet. Am 3. Dezember 2001 erließ das Finanzamt für die GmbH & CoKG einen Nichtfeststellungsbescheid für 2000. Der persönlich haftende Gesellschafter, die L- Handels GmbH, sei laut Firmenbuch bereits gelöscht,

folglich seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschließlich dem Kommanditisten - dem Bw. - zuzurechnen und habe eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung zu unterbleiben.

Gegen diesen Nichtfeststellungsbescheid für 2000 erhob der Bw. Berufung. Er kam jedoch dem Mängelbehebungsauftrag nicht nach, weshalb die Berufung mit Bescheid vom 25. März 2002 als zurückgenommen erklärt wurde.

Bezüglich der GmbH & Co KG hatte der Bw. in seiner **Berufung vom 8. September 2001 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für 2001** dem Finanzamt mitgeteilt, dass ihre Haupteinnahmequelle die Vermietung der Wohnung W 1 sei, die wegen wertvollem Inventar seit längerem nicht zu vermieten gewesen sei, weil mehrere Interessenten die entsprechend hohe Kautions nicht aufgebracht hätten. Es würden auch in Kürze Adaptierungsarbeiten beginnen und bis Jahresende andauern. Erst danach könne mit intensiver Mietersuche begonnen werden. Ua. deshalb und weil im Objekt der KEG in Wien, in der X-gasse 21/17, der mehrjährige Mieter im März 2001 ausgezogen sei, in der Zwischenzeit trotz intensivster Bemühungen kein neuer Mieter zu finden gewesen sei und das Objekt in den nächsten zwei Monaten adaptiert werden müsse, sei 2001 mit keinem positiven Einkommen zu rechnen.

Im Ergänzungsvorhalt vom **17. Juli 2002** teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass die Einkünfte aus der GmbH & Co KG nunmehr unter der Steuernummer des Bw. erklärt werden müssten. Der Bw. sollte für die Beurteilung, ob die Vermietung an die Fa. J. K. sowie neuerdings an P. K. eine Einkunftsquelle darstelle, eine Prognoserechnung abgeben, sowie den Mietvertrag mit P. K. und Nachweise für sämtliche Werbungskosten aus der Vermietung vorlegen. Weiters sollte er ein Fahrtenbuch beibringen und dartun, inwieweit eine Notwendigkeit bestehe, den PKW im dargestellten Ausmaß zu nutzen.

Der Ergänzungsvorhalt blieb unbeantwortet. Das Finanzamt erließ den **Einkommensteuerbescheid für 2000** vom 25. September 2002, in dem es die Vermietung der Wohnung W 1 als Liebhaberei qualifizierte, weil Einnahmen von S 71.500,00 ständige Ausgaben iHv S 129.538,00 gegenüber gestanden seien. Für die Vermietung des PKWs erfasste es Einnahmen von S 130.000,00 und einen Aufwand iHv S 52.576,00 und gelangte so zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv S 77.424,00. Des Weiteren erfasste es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der KEG iHv S 162.894,00. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr iHv S 240.318,00 veranlagt.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrugen S 211.292,00. Unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes wegen einer vom Bw. bezogenen Notstandshilfe setzte das Finanzamt die Einkommensteuer iHv S 113.804,00/€ 8.270,46 fest.

Basierend auf den Ergebnissen des Einkommensteuerbescheides 2000 erging ebenfalls am 25. September 2002 der **Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2003 und die Folgejahre**, in denen das Finanzamt die Einkommensteuer iHv € 9.428,32 festsetzte.

In der gegen **den Einkommensteuerbescheid 2000** eingebrachten **Berufung** führte der Bw. aus, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung W 1, resultierend aus der GmbH & Co KG, für 2001 bereits einen Gewinn von S 20.774,00 ergeben hätten, für 2002 sei ein etwa doppelt so hoher Gewinn zu erwarten, da dieses Mietobjekt höhere Einnahmen verspreche. Damit scheine die Liebhaberei bereits ab 2001 nicht mehr gerechtfertigt zu sein.

Das Arbeitsmarktservice habe im Schreiben vom 4. März 2002 bestätigt, dass beim Bw. eine Notstandshilfe iHv S 96.129,00 irrtümlich in Ansatz gebracht worden sei.

Gegen den **Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2003** berufe er, weil sich aus den zur Einkommensteuer 2000 genannten Gründen das Einkommen entsprechend verringern würde.

In der **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000** vom 23. Jänner 2003 hielt das Finanzamt bezüglich der Vermietung der Wohnung W 1 an der Liebhaberei fest, insbesondere, weil der Bw. keine langfristige Prognoserechnung vorgelegt habe. Dem Antrag auf Nichterfassung der irrtümlich bezogenen Notstandshilfe kam es nach, die Progressionsberechnung entfiel daher. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer iHv S 93.294,00/€ 6.779,94 fest.

Basierend auf dem geänderten Einkommen des Jahres 2002 setzte das Finanzamt in der **Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuervorauszahlung für 2003** und die Folgejahre die Vorauszahlung an Einkommensteuer iHv € 7.729,13 fest.

Im **Vorlageantrag vom 27. Feber 2003** betreffend **Einkommensteuer 2000** wiederholte der Bw. die bereits in der Berufung geäußerten Vorbringen und beantragte für 2000 die Veranlagung des Verlustes iHv S 16.722,00. Bezüglich **Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003** begehrte er, die Vorschreibung entsprechend zu vermindern.

Im **Vorhalt vom 25. September 2006** wurde der Bw. aufgefordert, folgende Unterlagen bezüglich der Wohnung W 1 vorzulegen:

- den Mietvertrag betreffend die Anmietung der Wohnung W 1,
- sämtliche von ihm bzw. der GmbH & CoKG abgeschlossenen Mietverträge ab Beginn der Anmietung bis zum Jahr 2004 bzw. Bekanntgabe des maßgeblichen Inhalts der Verträge,
- sämtliche Zahlungs-/Überweisungsbelege über den Zufluss der Miete 2000 bis 2004.

Er sollte bekannt geben,

- seit wann er diese Wohnung angemietet habe, seit wann und in welcher Höhe er bzw. die GmbH & CoKG Verluste aus der Vermietung dieser Wohnung ausgewiesen habe,
- in welchen Jahren ab der Anmietung bis zum Ablauf des Jahres 2004 die Wohnung W 1 nicht vermietet gewesen sei, welche Gründe hierfür maßgeblich gewesen seien, und nachweisen, dass bzw. welche Maßnahmen er unternommen habe, Mieter für diese Wohnung zu bekommen,
- welche Einnahmen konkret welchen Ausgaben für die Wohnung W 1 gegenübergestanden seien.

Dem Bw. wurde mitgeteilt, dass laut Zentralem Melderegister vom 27. März 1997 bis 3. Juni 2004 an der Wohnung W 1 ein Hauptwohnsitz für D. K., Unterkunftgeber: P. K., und ab 20. Dezember 2005 ein Nebenwohnsitz für den Bw. eingetragen sei.

Bezüglich des PKWs sollte er bekannt geben,

- wer den PKW um wieviel erworben und ihn sodann vermietet habe,
- welcher PKW in den Jahren 2000 bis 2004 vermietet worden sei,
- wer der Mieter gewesen sei,

und

- sämtliche Mietverträge für die Jahre 2000 bis 2004 vorlegen bzw. den maßgeblichen Inhalt bekannt geben, sowie
- sämtliche Zahlungs-/belege über den Zufluss der Miete für die Jahre 2000 bis 2004 vorlegen.

Der Bw. wurde zudem gebeten, für alle (den obigen Ausführungen allenfalls auch entgegenstehenden) Angaben die entsprechenden Unterlagen beizubringen.

Dieser Vorhalt blieb seitens des Bw. trotz wiederholter Terminverlängerungen unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. EINKOMMENSTEUER 2000:

a. Liebhaberei betreffend W 1:

Dem Nichtfeststellungsbescheid betreffend die GmbH & Co KG folgend wären ab 2000 allfällige Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung W 1 beim Bw. unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen gewesen. Das Finanzamt qualifizierte jedoch die Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bw. dem Vorhalt, dass sein Sohn D. in der Wohnung W 1 von März 1997 bis Juni 2004 seinen Hauptwohnsitz gemeldet hatte, nichts entgegensetzte. Die nicht näher dokumentierten, sondern bloß pauschal geäußerten Behauptungen der zeitweiligen Nicht-Vermietbarkeit der Wohnung W 1 bekommen unter dem Blickwinkel der Meldeauskunft ein anderes Gewicht. Der Bw. legte keinen der angeblich abgeschlossenen Mietverträge vor bzw. gab den maßgeblichen Inhalt des mündlich abgeschlossenen Vertrages bekannt. Einer Überprüfung ist daher vollkommen der Boden entzogen. Bei der gegebenen Sachlage ist der Schluss naheliegend, dass die Wohnung für private Zwecke (des Sohnes) verwendet wurde. Der Nachweis für eine fremdübliche Vermietung ist keinesfalls erbracht. Die Aufwendungen für die Wohnung W 1 sind vielmehr vom Abzugsverbot des § 20 EStG umfasst, allenfalls handelt es sich hierbei um für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge iSd **§ 20 Abs. 1 Z 1**

EStG 1988. Diese sind jedenfalls nicht abzugsfähig, ohne dass man sich überhaupt auf die Frage der Liebhaberei einlassen müsste. Es geht auch nicht an, die Aufwendungen für die Wohnung W 1 in ein Mietverhältnis zu "verpacken", um in den Genuss der Abzugsfähigkeit zu kommen.

Selbst wenn man die Mieterlöse als "real" und aufgrund von fremdüblichen Verträgen erzielt ansehen und die Tätigkeit auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin untersuchen wollte, führt dies nicht zur Berücksichtigung der Werbungskostenüberschüsse:

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993**, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

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

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

In der durch BGBl. II 358/1997 geänderten Fassung der LVO BGBl. Nr. 33/1993 (in weiterer Folge geänderte Fassung LVO II genannt) ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO II** Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Dabei gilt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO II** bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Vorauszuschicken ist, dass der Bw. hinsichtlich der Aufforderung - insbesondere jener im Vorhalt vom 17. Juli 2002 -, die Ergebnissituation durch Vorlage von entsprechenden Unterlagen zu klären bzw. für die Zukunft Prognosezahlen abzugeben, jeglichen Beweis schuldig blieb. Angesichts dieser Umstände konnte man sich nur ein Bild aus dem bisherigen Akteneinhalt verschaffen.

Zumal schon in den Vorjahren sämtliche Ergebnisse aus der GmbH & Co KG ausschließlich dem Bw. zugerechnet wurden, ist es im gegenständlichen Fall gerechtfertigt, auch die Werbungskostenüberschüsse der Vorjahre in die Liebhabereibeurteilung beim Bw. miteinzubeziehen.

Der Bw. hat nicht dargetan, welche Werbungskosten konkret mit der Vermietung der Wohnung im Zusammenhang stehen. Eindeutig lässt sich nur der „Mietaufwand“ zuordnen. Weiters sind auch Zinsen angefallen. Schon diese Werbungskosten konnten die aus der Vermietung ausgewiesenen Einnahmen nicht decken.

Für die Jahre 1997 bis 1999 versagte das Finanzamt den Abzug des Mietaufwandes mangels Bewirtschaftung. Der Bw. brachte keine Prognoserechnung bei, in der es an ihm gelegen wäre, die von ihm geforderte Gesamtgewinnerzielungsabsicht entsprechend darzutun. Angesichts der Situation in den Vorjahren und dem Nichtaufklären durch den Bw. vermag das in der Berufung vom 14. November 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 geäußerte, zudem nicht dokumentierte Vorbringen, es sei 2001 ein Gewinn von S 20.774,00 erzielt worden und würde sich die Ergebnissituation in den Folgejahren bessern, dem Begehren des Bw. nicht zum Erfolg zu verhelfen. Abgesehen davon, dass nicht zu ersehen ist, aus welchen Einnahmen und Ausgaben sich dieser Betrag zusammensetzt, würde sogar bei voller Anerkennung nur ein wirklich kleinster Teil der bisher verursachten Werbungskostenüberschüsse kompensiert.

Selbst wenn man ab 2000 den Beginn eines "neuen Beobachtungszeitraumes" annehmen wollte, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, weil Anhaltspunkte für eine zukünftige positive Entwicklung fehlen. Wäre die Vermietung in der Zwischenzeit tatsächlich zumindest so gut gelaufen, dass man von einer „objektiv ertragsfähigen Betätigung“ ausgehen könnte, so hätte dies der Bw. wohl umgehend das Finanzamt wissen lassen und allenfalls auch eine entsprechende Prognoserechnung gelegt. Somit ergibt die Liebhabereibeurteilung auch kein für den Bw. "positives Bild".

Im gegenständlichen Fall kommt noch dazu, dass Partner der Mietverhältnisse – auch bezüglich des PKWs – "nahe Angehörige" waren, zu denen ebenso "nahe" GmbHs zu zählen sind. Eine Prüfung der Erfüllung der an Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen gestellten Kriterien kann aber im gegenständlichen Fall mangels entsprechender Unterlagen gar nicht angestellt werden.

Nach Prüfung des vorliegenden Sachverhaltes sind die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung und Verpachtung der Wohnung W 1 iHv S 16.772,00 im Jahr 2000 nicht zu erfassen. Das diesbezügliche Begehren des Bw. war daher als unbegründet abzuweisen.

b. PKW:

Zu den vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angesetzten Einkünften aus der Vermietung des PKWs hat der Bw. keine konkreten Einwendungen gemacht, auf die einzugehen gewesen wäre. Er ist auch bezüglich dieses Berufungspunktes in keiner Weise der Aufforderung gefolgt, an ihn gerichtete Fragen zu beantworten und entsprechende Unterlagen beizubringen.

Es besteht daher kein Anlass, von den vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid veranlagten Einkünften abzugehen, weshalb der Berufung auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein konnte.

b. Progressionsvorbehalt:

Dem Begehren, die im bekämpften Bescheid veranlagte Notstandshilfe des Arbeitsmarktservice iHv S 96.129,00 nicht zu erfassen, ist das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung nachgekommen. Dem ist auch nach Ansicht des unabhängigen Senates zu folgen. Der Berufung war somit in diesem Punkt vollinhaltlich stattzugeben.

Insgesamt war daher der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 teilweise Folge zu geben.

B. EINKOMMENSTEUERVORAUSZAHLUNG für 2003:

Der Steuerpflichtige hat gemäß **§ 45 Abs. 1 EStG 1988** auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge iSd § 46 Abs. 1 Z 2.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden.

Die Einwendungen des Bw. beschränken sich auf die aus dem Einkommensteuerbescheid 2000 resultierende Höhe der Steuervorschreibung. Angesichts der teilweisen Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 ist dem Begehren des Bw. auch bezüglich Einkommensteuvorauszahlung für 2003 zu folgen und – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung geschehen – die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2003 mit € 7.729,13 (anstatt bisher € 9.428,32) festzusetzen.

Der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für 2003 war daher ebenfalls teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 20. April 2007