



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung u. Verpachtung, Adresse1, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4021 Linz, Kudlichstr. 41-43, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2000 bis 2002 nach der am 17. Jänner 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die im Kalenderjahr **2000** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Jahr	2000
	<b>ATS</b> <b>(€)</b>
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b>	Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen
Dipl.Ing.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
M.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss

S.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
------	--

Die Feststellung von Einkünften erfolgt überdies vorläufig gemäß § 200 Abs.1 BAO.

Die im Kalenderjahr **2001** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Jahr	2001
	€
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b>	Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen
Dipl.Ing.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
M.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
S.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss

Die Feststellung von Einkünften erfolgt überdies vorläufig gemäß § 200 Abs.1 BAO.

Die im Kalenderjahr **2002** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Die Feststellung von Einkünften erfolgt überdies vorläufig gemäß § 200 Abs.1 BAO.

Jahr	2002
	€
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b>	Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen

Dipl.Ing.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
M.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss
S.H.	anteiliger Werbungskostenüberschuss

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im konkreten Fall die Beurteilung der **Vermietungstätigkeit** einer Personengesellschaft (idF mit OEG abgekürzt) als Einkunftsquelle oder Liebhaberei auf **Gesellschaftsebene**.

Verträge über die Gründung der OEG (Gründungsvertrag vom 1.9.2000) , den Erwerb der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 7.9.2000) sowie über ein Mietverhältnis vom 14.12.2000 wurden abgeschlossen.

### Gebäude (Vermietungsobjekt)

<b>Liegenschaft</b>	Lageadresse
<b>Vermietete Fläche</b>	<b>m<sup>2</sup></b>
<b>Erdgeschoß</b>	<b>122 m<sup>2</sup></b>
<b>Untergeschoß</b>	<b>137,4 m<sup>2</sup></b>
<b>Obergeschoß</b>	<b>139,2 m<sup>2</sup></b>
<b>Obergeschoß 1</b>	<b>120,4 m<sup>2</sup></b>

Die Mietnutzfläche beträgt insgesamt 519 m<sup>2</sup>. Die Monatsmiete beträgt ATS 62.000,00 (ATS 519,00 Mieterlös pro m<sup>2</sup>). Das Mietverhältnis begann am 1.12.2000 (Mieter Fa. Fa.M1).

In den **Erklärungen betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO** für den Zeitraum 2000, 2001 und 2002 wurden **Verluste** erklärt.

In den **Feststellungsbescheiden (Erstbescheide)** für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wurde die Vermietungstätigkeit **vorläufig als Einkunftsquelle** anerkannt.

### Betriebsprüfung

Im Rahmen einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000, 2001 sowie 2002 wurden im Betriebsprüfungsbericht folgende Feststellungen getroffen:

(Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Juli 2004- **Prüfungsfeststellungen**

**Punkt 4. Einkunftsquelle/Liebhaberei):**

*Die "Bw." sei mit Vertrag vom 1. September 2000 gegründet worden. Mit Kaufvertrag vom 7. September 2000 sei die Liegenschaft mit der Einlagezahl xy Grundbuch xx (Adresse) in einem Gesamtausmaß von 361 m<sup>2</sup> durch die Bw. von der RBM GmbH erworben worden. Die Bw. habe die weitere Verpachtung des Objektes als Verkaufslokal geplant. Im Jahre 2000 sei noch mit diversen Arbeiten am Gebäude begonnen worden. Die ersten Mieteinnahmen seien für den Zeitraum Dezember 2000 erzielt worden. Im November 2000 sei seitens der Gesellschaft bezüglich des Objektes Adresse eine Prognoserechnung erstellt und beim Finanzamt eingereicht worden (Prognosezeitraum 2000-2024). Aus dieser gehe hervor, dass der Fremdmittel – Finanzierungsanteil den Betrag von 13.152.000,00 S betrage. Es sei in der Prognoseberechnung ein zusätzlicher Eigenmittelanteil in Höhe von 8.000.000,00 ATS aus frei werdenden Privatveranlagungen im Jahre 2003 als außerordentliche Fremdmitteltilgung berücksichtigt worden, sodass ein Total- Überschuss auf OEG Ebene im Jahre 2009 prognostiziert werden konnte. Unter Zugrundelegung des Ergebnisses dieser Prognoserechnung seien die Veranlagungen zur Umsatzsteuer sowie der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ab dem Jahre 2000 wie erklärt veranlagt worden ( jedoch vorläufig gemäß § 200 der Bundesabgabenordnung). Die beabsichtigten zusätzlichen Eigenmittel in Höhe von 8.000.000,00 S, welche im Jahre 2003 zur Minderung des Fremdmittelstandes gedacht gewesen wären, sollten laut Auskunft der Gesellschaft im wesentlichen aus der Veräußerung von Anleihen, die sich im Besitz der beiden OEG Beteiligten M. und S.H. befanden, herrühren. Diese Mittel seien jedoch im Jahre 2003 tatsächlich nicht zur Abdeckung bzw. zur Minderung des Fremdmittelstandes herangezogen worden, sondern bereits 2001 für den Ankauf von Firmenanteilen seitens der Gesellschafter verwendet worden. Sie wären daher im Jahr 2003 nicht zur Verfügung gestanden. Im Zuge der Betriebsprüfung ( Mai 2004) wurde vom Steuerbüro eine neue Prognoserechnung erstellt, in der zinsenlose Darlehen der Jahre 2001/2002 in Höhe von 3.300.000,00 S bzw. 550.412,00 S sowie Zuwendungen der Firma FBH. Privatstiftung in den Jahren 2004/2005/2006 in Höhe von 3.715.281,00 S/3.096.068,00 S sowie 2.064.045,00 S berücksichtigt worden sind.*

*Die im Jahre 2004 getätigte Zuwendung könne keine Berücksichtigung erfahren, da diese erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens beschlossen worden sei und somit eine Änderung der Art der Bewirtschaftung darstelle. Die Darlehen der Stiftung an die Bw. stelle Fremdkapital dar und könne somit nicht zinsenlos behandelt werden. Wird eine positive Prognoserechnung, insbesondere aus Gründen nicht erfüllt, die der Steuerpflichtige selbst herbeigeführt habe,*

*habe die Abgabenbehörde neuerlich zu prüfen, ob ein Liebhabereibetrieb vorliegt und gegebenenfalls – auch nachträglich die Tätigkeit eines Abgabepflichtigen als Voluptuarbetrieb einzustufen. Ein derartiges rückwirkendes Ereignis sei dann anzunehmen, wenn das Darlehen zur Anschaffung des Mietobjektes nicht planmäßig getilgt worden ist. Eine Prognose sei nur dann zur Beurteilung der Ertragsfähigkeit tauglich, wenn sie zumindest in den ersten Jahren (weitgehend) mit der Realität übereinstimme. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, könne nicht losgelöst von den tatsächlich bestehenden Verhältnissen sein. Eine Prognose, die bereits für die ersten Jahre des Beobachtungszeitraumes in eklatantem Ausmaße von anderen Werten ausgehe, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sei, sei nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Nach Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse ergebe sich im gegenständlichen Fall solange das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle, bis eine tatsächliche Änderung der Bewirtschaftung eintrete, die es ermögliche, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Bis einschließlich 2003 sei das im gegenständlichen Fall jedenfalls nicht gegeben. Es liege daher ein Voluptuarbetrieb im Sinne des § 1 Abs.1 der Liebhabereiverordnung (LVO BGBl. 1993/33) vor, da im gegenständlichen Fall nicht in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann und somit das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs.1 i.V.m. § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung nicht gegeben sei. Durch die Änderung der Bewirtschaftungsart sei für die vorangehenden Zeiträume eine neue Prognoserechnung zu erstellen. Auf Grund der Prognoserechnung würden die Veranlagungen ab dem Jahre 2004 vorläufig gemäß § 200 der Bundesabgabenordnung erfolgen, da die zukünftig geplanten Zuwendungen für 2004 bis 2006 eines rechtsgültigen Beschlusses des Stiftungsvorstandes bedürfen. Eine vage Zusage, lediglich von einem Stiftungsvorstandsmitglied unterzeichnet, habe keine verbindliche Wirkung. Werden die Vorgaben der Prognose in Hinkunft eingehalten, gehe das Finanzamt vorläufig davon aus, dass ab dem Jahre 2004 eine Einkunftsquelle vorliege. Sollte die neu erstellte Prognoserechnung abermals nicht eingehalten werden, so ergebe sich die gleiche Problemstellung wie in den Jahren 2000 bis 2003.*

In der Folge wurden im Verfahren gegensätzliche Rechtspositionen von Betriebsprüfung und steuerlicher Vertretung vorgebracht, die jeweils von Prognoserechnungen unterstützt wurden.

Mit Schriftsatz vom 10. September 2004 wurde **Berufung gegen die Nichtfeststellungsbescheide( 2000 bis 2002)** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

*„Es werde der Berufungsantrag gestellt, die oben angeführten Nichtfeststellungsbescheide aufzuheben und die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung (Einkünfte aus Vermietung*

und Verpachtung der Jahre 2000, 2001 und 2002) im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung anzuerkennen. Weiters werde die mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO beantragt. Als Begründung werde ausgeführt:

„Die Bw. wurde mit Vertrag vom 1.9.2000 gegründet. Mit Kaufvertrag vom 7.9.2000 wurde die Liegenschaft EZ xy Grundbuch xx (Adresse) durch die Bw. mit dem Zweck der Vermietung des Objektes als Verkaufslokal erworben.

Im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die Umsatzsteuer 2000-2002 und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2000-2002 wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass sich nach Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse im gegenständlichen Fall solange das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle ergebe, bis eine tatsächliche Änderung der Bewirtschaftung eintrete, die es ermögliche, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen; bis einschließlich 2003 wäre dies im gegenständlichen Fall jedoch nicht gegeben. Es liege daher ein Voluptuarbetrieb iSd § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO BGBl 1993/33) vor, da im gegenständlichen Fall nicht in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne und somit das Vorliegen der Absicht iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 LVO nicht gegeben sei. Weiters wurde in den Prüfungsfeststellungen ausgeführt, dass durch die Änderung der Bewirtschaftsart für die folgenden Zeiträume eine neue Prognoserechnung zu erstellen sei und aufgrund der Prognoserechnung (der Betriebsprüfung) die Veranlagungen ab 2001 vorläufig gem. § 200 BAO erfolgen würden. Bei Einhaltung der Vorgaben der Prognose würde das Finanzamt vorläufig davon ausgehen, dass ab 2004 eine Einkunftsquelle vorliege; bei Nichteinhaltung ergebe sich die gleiche Problemstellung wie in den Jahren 2000 bis 2003.

Beim Hinweis, dass die Veranlagungen ab 2001 vorläufig gem. § 200 BAO erfolgen würden, handelt es sich uE um einen Tippfehler; nach den vorliegenden Bescheiden sei wohl davon auszugehen, dass für die Jahre 2000-2002 eine Einstufung als Liebhabereibetätigung erfolgte und dies auch für das Jahr 2003 angewendet werde und sich die Vorläufigkeit von Veranlagungen erst auf Veranlagungen ab 2004 bezieht. Als Begründung für die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit wurde in den Prüfungsfeststellungen ausgeführt, dass in der ursprünglich erstellten Prognoserechnung (Prognosezeitraum 2000-2024) ein zusätzlicher Eigenmittelanteil iHv 8 Mio S aus freiwerdenden Privatveranlagungen (Veräußerung von Anleihen) im Jahr 2003 als außerordentliche Fremdmitteltilgung berücksichtigt wurde, sodass ein Totalüberschuss auf OEG-Ebene im Jahr 2009 prognostiziert werden konnte. Da diese Mittel jedoch im Jahr 2003 nicht zur Abdeckung bzw. Minderung des Fremdmittelstandes herangezogen wurden, sondern bereits 2001 für den Ankauf von Firmenanteilen seitens der Gesellschafter verwendet wurden und demnach im Jahr 2003 nicht mehr zur Verfügung standen und demnach keine planmäßige Tilgung erfolgt sei, sei

die vorgelegte Prognoserechnung nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Dies wurde damit begründet, dass die Prognose bereits für die ersten Jahre des Beobachtungszeitraumes in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgehe, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten seien.

Grundlegende Annahme für dieses „eklatante Abweichen“ sei der Umstand gewesen, dass im Mai 2004 eine neue Prognoserechnung vorgelegt wurde, in der zinsenlose Darlehen der Jahre 2001/2002 iHv 3,3 Mio S/550.412,00 S sowie Zuwendungen der FBH: Privatstiftung in den Jahren 2004/2005/2006 iHv 3.715.281,00 S/3.096.068,00 S/2.064.045,00 S berücksichtigt wurden und die im Jahr 2004 getätigten Zuwendungen eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle. Die Darlehen der Stiftung an die Bw. seien als Fremdkapital anzusehen und könnten somit nicht zinsenlos behandelt werden. Weiters seien das Mietausfallsrisiko sowie der Erhaltungskostenaufwand zu berücksichtigen. Von der Betriebsprüfung wurde eine Prognoserechnung („Neuberechnung Plankalkulation“) unter Nichtberücksichtigung der Darlehen der Privatstiftung und unter Miteinbeziehung eines 3%igen Mietausfalles und von 1%igen Erhaltungskosten (samt Zinsen vom Mietausfall und Erhaltungsaufwand) aufgestellt, wonach erst im Jahr 2029 (30. Jahr) ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne.

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Vorhalt vom 11.2.2004 ausgeführt, habe das Finanzamt zu Recht festgestellt, dass die in der ursprünglichen Prognoserechnung vorgesehenen Eigenmitteleinbringungen iHv 8 Mio S im Jahr 2003 nicht durchgeführt wurden. Bei Erwerb des Vermietungsobjektes war vorgesehen, im Jahr 2003 abreifende Anleihen zur Tilgung von Fremdmitteln zu verwenden. Es ergab sich jedoch bereits im Jahr 2000 – d.h. unmittelbar nach dem Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft und zu Beginn der Vermietungstätigkeit - kurzfristig und unerwartet die Notwendigkeit, die Anleihen an Zahlungen statt für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen einer ausscheidenden Gesellschafterin der Fr.H. GmbH und der Ho. VerwaltungsgmbH zu verwenden. Es wurde daher bereits damals von den Gesellschaftern der Bw. (welche auch Begünstigte der FBH: Privatstiftung sind) der Beschluss gefasst, anstelle der Fremdkapitaltilgung im Jahr 2003, die für eine Ausfinanzierung der Investition zuzuführende Eigenmitteleinbringung in den Jahren 2004 bis 2006 aufzubringen, da bereits damals absehbar war, dass die HF.B. - Privatstiftung in diesem Zeitraum entsprechende Ausschüttungen vornehmen wird. Weiters wurde beschlossen, aus anderweitigen freiwerdenden Investitionen der Gesellschafter im Jahr 2004 150.000,00 € aufzubringen und der OEG als Eigenmittel zuzuführen. Diese lediglich kurzfristige Verschiebung der Eigenmitteleinlagen gegenüber der ursprünglichen Planung ergibt uE keine Änderung der Bewirtschaftungsart, welche zu einer Nichtanerkennung der Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit führen würde. Diesbezüglich haben wir in unserer Stellungnahme vom 30.6.2004 der Betriebsprüfung unsere nachstehende Rechtsansicht bereits

dargelegt: Grundsätzlich gilt nach dem Gesetzestext des § 2 Abs. 4 LVO, dass **nur für Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO** (Betätigungen mit grundsätzlicher Annahme von Liebhaberei, also solche, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten) die **Änderung der Bewirtschaftungsart** einen Wechsel bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft auslösen kann. Für solche Betätigungen gilt, dass bei einer Änderung der Bewirtschaftung die bisherige Betätigung dadurch als beendet und eine neue Betätigung als begonnen gilt. Hinsichtlich des Vorliegens einer Einkunftsquelle sind in diesem Fall die beendete Betätigung und die neue Betätigung getrennt zu beurteilen. Es ist somit bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO bei einer Änderung der Bewirtschaftung für jede Bewirtschaftungsperiode, für die Einkunftsquelleneigenschaft zweifelhaft ist, eine eigene Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO - als solche wurde die Vermietung des Gebäudes W., Adresse korrekterweise eingestuft („große Vermietung“) - gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass eine Maßnahme, die bei einer „kleinen Vermietung“ die Kriterien einer Änderung der Bewirtschaftung mit der Folge der oa Zweiteilung erfüllt, entweder als - rückwirkende - strukturverbessernde Maßnahme oder als Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit (zB beim Wechsel von der Vermietung von Wohnungen in einem Zinshaus zur Vermietung im Rahmen eines Hotel) zu werten ist (BMF 13.1.2000, ÖStZ 2000, 271). Als Änderung der Bewirtschaftung gilt allerdings gern Pkt. 17.1 LRL 1997 nur eine **grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements**, die dazu führt, dass

- ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 stattfindet oder
- nunmehr Gewinne zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.

Die freiwillige außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital - wie umgekehrt auch die spätere Tilgung von Fremdkapital - ist jedoch nur bei der **Angemessenheit der Zeitrelation** und bei der Kriterienprüfung unter dem **Aspekt eines Verhaltens, welche das Gewinnstreben ausdrückt**, zu berücksichtigen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, S 202). In Pkt 17.3 LRL wird außerdem angeführt, dass keine zu einer Änderung der Wirtschaftsführung führende außerordentliche Tilgung vorliegt, wenn die vorzeitige Darlehensrückzahlung vom Beginn der Tätigkeit an geplant war. Hiezu wird gefordert, dass eindeutig erwiesen sein muss, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht. Diese **ernsthafte Tilgungsplanung** ist dann anzunehmen, wenn Höhe und Zuflusszeitpunkt des für die Fremdkapitaltilgung vorgesehenen Geldbetrages von vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind.



Da von vornherein geplant war, dass eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital erfolgt (dies wird dem Finanzamt durch die bereits vorgelegten Prognoserechnungen belegt) und da sich im absehbaren Zeitraum von 25 Jahren bei zeitlicher Verschiebung der Tilgung weiterhin ein Gesamtüberschuss in der Prognoserechnung ergibt, **kann aus der Verschiebung der außerplanmäßigen Tilgung nicht ein Verhalten abgeleitet werden, das nicht mehr auf ein Gewinnstreben ausgerichtet ist** (die zeitliche „Verschiebung“ der Fremdkapitaltilgung stellt lediglich eine betriebswirtschaftlich vernünftige Vorgangsweise dar, die getroffene Finanzierungsentscheidung geringfügig abzuändern). Die ernsthafte Tilgungsplanung wurde dem Finanzamt somit uE bereits nachgewiesen. Hinsichtlich der bisher feststehenden Verluste ist festzuhalten, dass § 2 Abs 3 LVO lautet: „Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist (bei der entgeltlichen Gebäudeüberlassung) nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder **Gesamtüberschuss geplant** ist, „ zu einem absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. Die Planungsrechnung dient zunächst nur dazu, im groben Rahmen - **ohne auf detaillierte Jahresergebnisse einzugehen** - zu eruieren, ob die Vermietung unter objektiven Annahmen innerhalb des „absehbaren Zeitraumes“ einen Gesamtüberschuss abwirft (vgl Doralt, EStG<sup>8</sup>, Tz 512); **die Planungsrechnung dient jedoch nicht dazu, eine Finanzierungsmaßnahme, die mit zeitlicher Verzögerung (lt. geänderter Prognoserechnung 1-3 Jahre) ebenfalls zu einem Gesamtüberschuss innerhalb des 25jährigen absehbaren Zeitraumes führt, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss, als Änderung der Bewirtschaftungsart zu qualifizieren.** Die im ersten vorgelegten Schlussbesprechungsprogramm geforderte „weitgehende Übereinstimmung der Prognose mit der Realität in den ersten Jahren“ ist keine allgemein gültige Richtlinie bei der Liebhaberei-Beurteilung, sondern nur ein allgemeines Indiz für das Ertragsstreben, sicher aber nicht, dass eine geplante Fremdmitteltilgung in zeitlicher Hinsicht (d.h. in einzelnen Jahren oder in dem relativ kurzen Betriebsprüfungszeitraum) genau eingehalten werden muss. Die geringfügig zeitverzögerte Zufuhr von Eigenmitteln war lediglich eine **Finanzierungsentscheidung ohne Auswirkung auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes**, und es ist ein allgemein gültiger Grundsatz im Steuerrecht, dass jedem Steuerpflichtigen freisteht, wie er seinen Betrieb (bzw. im außerbetrieblichen Bereich seine Einkunftsquelle) finanziert. **Bleibt im Rahmen dieser Entscheidungsfreiheit die Vermietung innerhalb des absehbaren Zeitraumes objektiv ertragsfähig, besteht keine Veranlassung zur Annahme von Liebhaberei.** Auf diese uE für die Beurteilung der

*Einkunftsquelleneigenschaft der gegenständlichen Vermietungstätigkeit wesentlichen Kriterien wurde seitens der Betriebsprüfung nicht eingegangen. Vielmehr wurde in der Schlussbesprechung ausgeführt, dass bereits zum Zeitpunkt des Wegfalls der zur Zuführung gedachten Wertpapiere im Jahr 2001 ein Ersatz der Mittel konkretisiert hätte werden müssen (konkrete Benennung, tatsächliche Verfügbarkeit und Aufnahme in die Prognose) und dass dies nicht erfolgt sei. Dies ist uE völlig unzutreffend, wie aus den mit Brief vom 4.5.2004 der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Bestätigung des Stiftungsvorstand des FBH: Privatstiftung über zukünftige Ausschüttungen, Unterlagen über unverzinsten Darlehen samt KEST-Erklärung über fiktive Zinsen für die Jahre 2001 bis 2003 vom 11.03.2002, 20.12.2002 und vom 4.12.2003, Satzung der FBH: Privatstiftung etc.) hervorgeht, da uE daraus eindeutig die Absicht nachgewiesen wird, dass bereits von vornherein (im Jahr 2000) die Finanzierungsentscheidung zur Änderung der Eigenmitteleinbringung getroffen wurde. Weiters ist uE nicht korrekt, dass seitens der Betriebsprüfung die Zurverfügungstellung der zinsenlosen Darlehen nicht anerkannt wurde und in der von der Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung ein Abzug von fiktiven Darlehenszinsen für die unverzinslichen Darlehen erfolgte. Wie aus den KEST-Erklärungen aus 2002 und 2003 hervorgeht, wurden die fiktiven Zinsen für diese zinsenlosen Darlehen für die Jahre 2001 bis 2003 als Zuwendungen der HF.B. - Privatstiftung an die Begünstigten (und Gesellschafter der Bw. ) der Kapitalertragsbesteuerung unterworfen. Damit wurde uE eindeutig nachgewiesen, dass die Darlehen der Stiftung an die Begünstigten in deren Privatvermögen erfolgte, woraus sich weiters ergibt, dass ersichtlich ist, dass eine unmittelbare Zurverfügungstellung der zinsenlosen Darlehen an die Bw. (bzw. an deren Gesellschafter zur Zuordnung in die außerbetriebliche Einkunftsphäre) nicht ableitbar ist. Wir beantragen daher, die im Mai 2004 vorgelegte Prognoserechnung, woraus sich ein Gesamtüberschuss im 17. Jahr ab Beginn der Betätigung (im Jahr 2016) ergibt, anzuerkennen und demnach der Betätigung die Einkunftsquelleneigenschaft zuzuerkennen".*

Die Berufung der steuerlichen Vertretung wurde der Betriebsprüfung zwecks Abgabe einer Stellungnahme zugeleitet.

Die **Betriebsprüfung** führte in ihrer Stellungnahme aus, dass die Berufung als unbegründet abzuweisen wäre. Auf die einzelnen rechtlichen Ausführungen wird hingewiesen.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung des Finanzamtes W. wurde der steuerlichen Vertretung übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2004 wurde **seitens der steuerlichen Vertretung** folgende **Gegenäußerung** abgegeben:

## 1. Vorläufige Veranlagung ab 2004:

*„In der Berufung sei ausgeführt, dass in der Bescheidbegründung durch die Betriebsprüfung der Hinweis angeführt sei, dass die Veranlagungen ab dem Jahre 2001 vorläufig gemäß § 200 BAO erfolgen würden und es sich hierbei um einen Tippfehler handeln müsse. Von Herrn Regierungsrat Amtsdirektor H.K. sei in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 9.11.2004 darauf hingewiesen worden, dass in der Niederschrift vom 1.7.2004 eindeutig von einer vorläufigen Veranlagung ab dem Jahre 2004 die Rede sei. Diesbezüglich würden sie Herrn Amtsdirektor H.K. selbstständig zustimmen und bitten höflichst um Entschuldigung für den fälschlichen Hinweis, der sich daraus ergeben hat, dass in der im Fax übermittelten Kopie des Betriebsprüfungsberichtes die Jahreszahl 2004 eindeutig als 2001 auszulegen war. Als Nachweis für unseren Irrtum legen wir beiliegend die entsprechende Seite (Auszug aus dem übermittelten Betriebsprüfungsbericht) vor“.*

## 2. Eklatantes Abweichen der tatsächlichen Bewirtschaftungsart von der Prognoserechnung – Beurteilung der Tätigkeit bis einschließlich 2003 als Liebhaberei:

*„In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung werde darauf hingewiesen, dass die auf Grund einer anderweitigen Verwendung der Eigenmittel zu einem Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Jahre 2001 und damit die Änderung in der Finanzierung zwecks neuerliche Beurteilung des Sachverhaltes rechtzeitig dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht hätte werden müssen, was aber nicht geschehen sei. Unseres Erachtens treffe es nicht zu, dass eine geänderte Wahl der Eigenmittelaufbringung für die außerordentlichen Fremdmitteltilgung im Jahre 2003 bereits vorweg dem Finanzamt hätte bekannt gegeben werden müssen. Da von vornherein über die entsprechenden Zuwendungen der H. F.B.H.Privatstiftung zu rechnen war, bestünde seitens der Gesellschafter keine Veranlassung für anderweitige Finanzierungsüberlegungen, die zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart geführt hätten. Weiters werde in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt, dass erst im Zuge der Betriebsprüfung als von seiten der Betriebsprüfung steuerliche Liebhaberei in den Raum gestellt worden sei, von unserer Mandantschaft eine geeignete Eigenmittelaufbringung aus Zuwendungen von der FBH.Privatstiftung eingewendet worden sei. Diesbezüglich werde darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sämtliche Offenlegungserfordernisse immer eingehalten worden seien und somit zuvor auch keine Veranlassung bestanden hätte, die näheren Umstände über die Fremdmitteltilgung bzw. Eigenmitteleinbringung dem Finanzamt darzulegen. Es sei die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus dem Vermietungsobjekt in einem absehbaren Zeitraum stets im Vordergrund gestanden, was durch die bereits von vornherein geplante geringfügige abgeänderte Finanzierungsentscheidung nach Ansicht der steuerlichen Vertretung nicht*

beeinflusst würde. Es würden daher die fiktiven Darlehenszinsen (kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen in Höhe der Nichtverzinsung der Darlehen ) keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Werbungskosten seien grundsätzlich Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst seien ,welche auf die Erzielung außerbetriebliche Einkünfte ausgerichtet sei. Der Begriff der Werbungskosten setze einen Abfluss voraus (wirtschaftlich muss es zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen (vergleiche Doralt § 16 Rz.15/1). "Fiktive Ausgaben oder Aufwendungen stellen nach Ansicht der steuerlichen Vertretung keine Werbungskosten dar. Auch wenn eine Zuwendungsbesteuerung aus der Zurverfügungstellung von zinsenlosen Darlehen aus einer Privatstiftung an deren Begünstigte vorliege , fehle - nach Ansicht der steuerlichen Vertretung - den tatsächlich nicht bezahlten Zinsen der Charakter von Werbungskosten; diese fiktiven Zinsen seien daher in der Prognoserechnung , ob eine Einkunftsquelle vorliege , nicht anzusetzen. Dies sei unabhängig davon, ob die Zuordnung der zinsenlosen Darlehen an die Bw. oder an die Gesellschafter erfolge. Diesbezüglich sei auch die von der Betriebsprüfung erstellte Neuberechnung der Plankalkulation nicht korrekt: Es seien weder die in den Jahren 2001 bis 2003 angesetzten Darlehenszinsen (Stiftung) in Höhe von insgesamt 324.896,00 S noch die angesetzten Zinsen laut Liquiditätsentwicklung ab 2004 (Summe 2004 bis 2029: 9.555.201,00 S )korrekt. Vielmehr seien die in der im Mai 2004 vorgelegten Prognoserechnung enthaltenen voraussichtlich anfallenden Zinsen ab 2004 (Summe 2004 bis 2011: 1.222.544,00 S )zu berücksichtigen. Gehe man von der Neuberechnung Plankalkulation der Betriebsprüfung aus, wonach sich erst im Jahre 2029 ein Gesamtüberschuss in Höhe von S 355.294,00 ergebe und berücksichtige man die tatsächlich voraussichtlich anfallenden Zinsen , ergebe sich der Gesamtüberschuss - wie in der beiliegenden Adaptierung der Neuberechnung Plankalkulation dargestellt- bereits im Jahre 2020 d.h. im 21.Jahr ab Beginn der Betätigung ein Gesamtüberschuss. Da die Erzielung eines Gesamtüberschusses im Rahmen der großen Vermietung in einem absehbaren Zeitraum von 21 Jahren für das Vorliegen einer Einkunftsquelle spreche, werde höflichst im Namen der Mandantschaft um Anerkennung des Berufungsantrages ersucht(Diesem Schriftsatz war die adaptierte Neuberechnung „Plankalkulation der Betriebsprüfung - bereinigt um die Zinsen (kein Ansatz fiktiver Schuldzinsen) und Berücksichtigung der Zinsen laut der am 5. April 2004 vorgelegten Prognoseberechnung(Liquidität) beigelegt".

**Mit Schriftsatz vom 16.10.2006** wurden **von der steuerlichen Vertretung** weiters folgende Ausführungen getroffen:

## **1. Prognoserechnung „Adaptierung der „Neuberechnung Plankalkulation“ der Betriebsprüfung um Zinsen“ (übermittelt mit Stellungnahme vom 3.12.2004 zur Berufung vom 10.9.2004):**

*„In der von der Betriebsprüfung erstellten „Neuberechnung Plankalkulation“ (siehe Beilage des BP-Berichtes) wurden lediglich für die Jahre 2000-2003 von den in unserer Prognoserechnung vom 4.5.2004 dargestellten Darlehenszinsen ausgegangen. Zusätzlich wurden in den Jahren 2000-2003 „Darlehenszinsen Stiftung“ angesetzt und ab 2004 Zinsen lt. einer gesonderten, von der Betriebsprüfung neu berechneten Liquiditätsentwicklung (siehe Beilage des BP-Berichtes) angesetzt. Nicht berücksichtigt wurden bei dieser Liquiditätsentwicklung die Eigenmitteleinlagen in den Jahren 2004-2006 iHv 8.875.394,00 S (645.000,00 €) und die von der Privatstiftung gewährten zinsenlosen Darlehen, für die ohnehin bei den Begünstigten der Privatstiftung bzw. den Gesellschaftern der Bw. eine Kapitalertragsbesteuerung für den Vorteil aus der Nichtverzinsung vorgenommen wird. Die berücksichtigten Zinsen in der „Neuberechnung Plankalkulation“ sind daher u.E nicht richtig und die Prognoserechnung ist zu korrigieren. In unserer „Adaptierung der „Neuberechnung Plankalkulation“ der Betriebsprüfung um Zinsen“ (übermittelt mit Stellungnahme vom 3.12.2004 zur Berufung vom 10.9.2004) haben wir somit die von der Betriebsprüfung dargestellten Ergebnisse um die Darlehenszinsen Stiftung und Zinsen lt. Liquiditätsentwicklung erhöht und die in der Prognoserechnung vom 4.5.2004 dargestellten Darlehenszinsen vermindert. Demnach ergebe sich im 21. Jahr ab Vermietungsbeginn ein Gesamtüberschuss“.*

## **2.Brutto-Renditeberechnung:**

*Errichtungskosten 2000-2002: 18.189.065,00 S*

*Monatliches Mietentgelt: 62.000,00 S (lt. Mietvertrag vom 14.12.2000 mit M1--*

*Ges.m.b.H. & CoKG)*

*Gesamtausmaß Mietnutzfläche: 519 m<sup>2</sup> (lt. Mietvertrag vom 14.12.2000 mit M1-ges.m.b.H. & CoKG)*

*Anschaffungs- und Errichtungskosten inkl. Grundanteil/Quadratmeter Mietnutzfläche:*

*35.046,00 S*

*Monatliches Mietentgelt/Quadratmeter: 119,46 S*

*Bruttorendite =*

*Monatliches Mietentgelt/Quadratmeter x 12 Monate*

*Errichtungskosten/Quadratmeter*

*= 119,468x12/35.046,008*

*= 4,1 %*

Ausgehend von einem ursprünglich absehbaren Fremdkapitalzinssatz iHv maximal 3 % und einer beabsichtigten Darlehenstilgung bis 2011 war die Vermietung des gegenständlichen Objektes selbst unter Berücksichtigung von Verwaltungskosten etc **objektiv ertragsfähig**.

### **3.Endgültige Prognoserechnung:**

*In der Beilage übermitteln wir Ihnen wie von Ihnen angefordert die endgültige Prognoserechnung in 2 Varianten (Stand 2000 zu Beginn der Betätigung und aktualisiert mit tatsächlicher Entwicklung bis 2005).*

### **4.Tilgung der Bankdarlehen:**

*In der Beilage übermitteln wir Ihnen wie besprochen diverse Belege über die tatsächlichen Darlehensaufnahmen. Kreditverträge über die volle Darlehenssumme liegen nicht vor -jedoch eine entsprechende Pfandbestellungsurkunde.*

### **5.Ausschüttungsbeschlüsse des Stiftungsvorstandes:**

*Aus den beiliegenden Kopien der Körperschaftsteuererklärungen 2004 und 2005 bzw. dem Steuerkonten-Auszug ist ersichtlich, welche Mittel u.a. aus der Privatstiftung den Gesellschaftern der Bwin. zugewendet wurden, was diesen die Einlage entsprechender Eigenmittel ermöglicht.*

Der Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 16.10.2006 wurde der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme erfolgte nicht.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. Jänner 2007** wurden zusammengefasst folgende Ausführungen gemacht:

#### **Steuerliche Vertretung:**

Die Firma M-H-GmbH&CoKG sei nicht mehr Mieterin des gegenständlichen Mietobjektes Lageadresse`. Es erfolgte mit Jahresende 2006 eine fristgerechte Kündigung seitens des Mieters. Rückständige Mietzinse wurden von der Firma beglichen.

**Dipl.-Ing. Ho.** weist in diesem Zusammenhang daraufhin, dass das gegenständliche Mietobjekt über einen Immobilienmakler in Kürze wiederum vermietet werden wird. In der Region habe sich das SHCW als „Konkurrenzunternehmen“ entwickelt. Eine marktkonforme Vermietung wird dennoch als realistisch eingestuft.

**Die Amtspartei** führt aus, dass die Liegenschaft Lageadresse` ein Vermietungsobjekt darstellt, das im Verhältnis zu anderen Objekten „als noch eher vermietbar“ eingestuft wird.

Die **steuerliche Vertretung** weist auch auf die eingereichte Steuererklärung 2005 hin, in der ein Überschuss von ca. € 500,00 ausgewiesen ist (in der Prognose für das Jahr 2005 sei man noch von einem Verlust von 496.000,00 ATS ausgegangen). Dies soll auch verdeutlichen, dass eine Abänderung von Prognose und Realität auch umgekehrt möglich sei. Weiters wurde auf die zuletzt vorgelegte Prognoserechnung vom 16.10.2006 nochmals hingewiesen. Die

*Tatsache, dass kurzfristig Mietobjekte leerstehen, sei nichts Ungewöhnliches. Die Marktlage könne sich auch positiv entwickeln.*

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

Ob eine Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle oder Liebhaberei eingestuft wird, ist wie folgt zu beurteilen:

#### **Liebhabereiverordnung (in der Folge mit LVO abgekürzt) BGBl. 33/1993**

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung, die durch Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Im gegenständlichen Fall liegt eine so genannte "große Vermietung" vor (entgeltliche Gebäudeüberlassung/ Liebhabereiverordnung BGBl II Nr. 358/1997:).

Es liegt – auch von der Betriebsprüfung unbestritten – eine § 1 Abs.1 Betätigung iSd LVO vor.

Die Betriebsprüfung hat eine Zweiteilung von Zeiträumen, nämlich in den Zeitraum 2000 bis 2003 (Liebhaberei) sowie Zeiträume ab dem Jahre 2004 (vorläufig Einkunftsquelle) vorgenommen. Diese Trennung wurde mit einer Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahre 2004 begründet.

Veranlagungen – auf dem Ergebnis der Betriebsprüfung aufbauend – liegen hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für 2003 und Folgejahre noch nicht vor.

Der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Trennung in Zeiträume bis 2003 und nach 2004 wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht gefolgt:

Eine Änderung der Bewirtschaftung verlangt eine Änderung des wirtschaftlichen Engagements. Eine bloß kurzfristige Verschiebung des Eigenmitteleinsatzes zwecks Fremdmitteltilgung stellt eine betriebswirtschaftliche Finanzierungsentscheidung dar, die mit dem wirtschaftlichen Engagement der *eigentlichen Vermietungstätigkeit* nichts zu tun hat.

Auf den allgemein gültigen steuerrechtlicher Grundsatz der Finanzierungsfreiheit wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

#### **Vermietung**

Dass die Höhe der vereinbarten Mieten „liebhabereiverdächtig“ wären, behauptet auch die Betriebsprüfung nicht.

Wie der Renditeberechnung vom 16. Oktober 2006 entnommen werden kann, ergibt sich ein Mieterlös von 119,00 ATS / m<sup>2</sup>. Die Bruttorendite beträgt 4,1 %. Stellt man den Fremdmiteileinsatz in Höhe von 3,1 % gegenüber, zeigt sich, dass die Vermietungstätigkeit des gegenständlichen Objektes auch als objektiv ertragsfähig (zumindest vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO) einzustufen ist.

#### Ursachen der Verluste

Die Verluste waren durch den hohen Fremdmiteileinsatz bedingt (Fremdfinanzierung der erworbenen Liegenschaft). Bei Vermietungsobjekten ist ein Fremdmiteileinsatz an sich nichts Ungewöhnliches.

#### Durchgehender „absehbarer Zeitraum“ (ein Zeitraum)

Durch die Aufhebung der zeitlichen Trennung ist im gegebenen Fall ein Zeitraum (früher „üblicher Kalkulationszeitraum“ – nunmehr „absehbarer Zeitraum“ idF. LVO BGBl II 358/1997) gegeben, innerhalb dessen ein *Gesamtüberschuss* gegeben sein muss.

Im Falle einer großen Vermietung liegt der „absehbare Zeitraum“ bei 25 Jahren .

Ein Anlaufzeitraum, definiert als ein Zeitraum , innerhalb dessen die Verluste *jedenfalls* anzuerkennen seien (3 Jahre), ist im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung ausgeschlossen (§ 2 Abs. 3 LVO in Vbdg. mit § 8 Abs 3 LVO idF BGBl. Nr. 358/1997).

Festzuhalten ist , dass die Beilage des Schriftsatzes der steuerlichen Vertretung vom 16. Oktober 2006 ( vgl. Seite 2 , Pkt. 3 Endgültige Prognoserechnung- diese Daten werden mit der späteren Entwicklung zu vergleichen sein) einen Gesamtüberschuss im Jahre 2017 – also innerhalb des „absehbaren Zeitraumes“ - aufweist .

Die weitere Entwicklung der Vermietungstätigkeit bleibt abzuwarten, um zu einer endgültigen Entscheidung in die eine (Einkunftsquelle) oder andere Richtung (Liebhaberei) zu gelangen.

Unter anderem wird das wirtschaftliche Engagement der OEG entscheidend sein (Mieteinnahmenentwicklung).

Wenn auch der bisherige Mieter das Mietverhältnis gekündigt hat (wie die mündliche Berufungsverhandlung vom 17.1.2007 hervorbrachte), bleibt dennoch abzuwarten, wie sich die künftige Vermietungstätigkeit (intensive Bemühungen um Vermietung, Fortsetzung marktgerechter Mieten unter Berücksichtigung der Lage des Mietobjektes und regionaler Besonderheiten, etc.) entwickelt.

#### **Kein Ansatz „fiktiver Darlehenszinsen“ („Bilanzbündeltheorie“/Prognoserechnung)**

Die über die Privatstiftung erfolgte Beschaffung von Kapital zwecks Fremdmitteltilgung führt nicht dazu, dass fiktive Zinsen im Wege der „Bilanzbündeltheorie“ zu Sonderwerbungskosten



der Gesellschafter im Rahmen der Einkunftsart Vermietung u. Verpachtung werden. Die von den Gesellschaftern der Privatstiftung erfolgte Fremdmittelaufnahme berührte ihren privaten Bereich.

Das Argument der „Bilanzbündeltheorie“ greift bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, sie kann jedoch nicht bei Prüfung außerbetrieblicher Einkunftsquellen angewendet werden.

### **Derzeitige Beurteilung**

Da für die Vermietungstätigkeit der OEG ein Gesamtüberschuss **innerhalb von 25 Jahren (gerechnet ab Vermietungsbeginn ) prognostiziert** wird, wird die Vermietungstätigkeit **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO **als Einkunftsquelle** eingestuft .

Die im Spruch dieser Berufungsentscheidung ausgewiesenen Jahresergebnisse entsprechen den jeweiligen (Erst-)Feststellungsbescheiden vom 7.11.2001(2000) , vom 29.10.2002 (2001) bzw. vom 23.10.2003(2002) .

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Jänner 2007