



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JH, O,W, vertreten durch Firma WP, Steuerberater, 4040 Linz, J.-W.-Kleinstraße 18, vom 3. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 29. November 2001 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 2000 entschieden:

1) Der Berufung betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996** wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2) Die Berufung betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 werden abgeändert.

Das Einkommen und die Höhe der in den abgeänderten Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	0,00 S	Einkommensteuer	0,00 S
				0,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	0,00 S	Einkommensteuer	0,00 S

				0,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	73.193,00 S	Einkommensteuer	0,00 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 9.003,10 S
				- 9.003,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 654,28 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	0,00 S	Einkommensteuer	1.225,02 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 21.148,60 S
				- 19.924,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.447,94 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	0,00 S	Einkommensteuer	1.251,06 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 22.100,70 S
				- 20.850,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.515,24 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	186.466,00 S	Einkommensteuer	21.546,66 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 18.442,20 S
				3.104,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				225,58 €

Die Bemessungsgrundlagen, die Höhe der Abgaben und deren Berechnung sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im berufungsgegenständlichen Zeitraum als Bäcker tätig und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Bis zum 30. August 1996 betrieb er das Bäckereigewerbe als **Einzelunternehmer**. Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Mit Kommanditgesellschaft- und Zusammenschlussvertrag vom 27. Mai 1997 brachte er sein Einzelunternehmen mit dem Standort W und den Filialen in O und V rückwirkend **per 1. September 1996** (siehe Punkt VI, 1. des Vertrages) in die "Bäckerei und Konditorei H KG" ein.

Der Berufungswerber war fortan Kommanditist dieser Gesellschaft; sein Sohn WH fungierte als Komplementär (siehe Punkt I des Vertrages).

Das Einzelunternehmen wurde zu Buchwerten eingebracht; die nicht in die Gesellschaft eingebrachten Teile des Einzelunternehmens sollten der Gesellschaft auf Grund gesonderter Vereinbarungen zur weiteren Nutzung zur Verfügung gestellt werden (siehe "Vorbemerkung" des Vertrages).

Laut Punkt V, 4. des Vertrages sollten zum eingebrachten Vermögen weder Liegenschaften noch liegenschaftsgleiche Rechte gehören. Ebenso wurden ausdrücklich u.a. die Bankverbindlichkeiten bei der SBank, Kontonummern 50.740 und 15.354 nicht in die Gesellschaft eingebracht.

Die beschriebenen Teile des Einzelunternehmens wurden aber von JH gemäß gesonderter Vereinbarungen weiterhin der Kommanditgesellschaft zur Nutzung überlassen bzw. zur Verfügung gestellt (siehe Punkt V, 5.).

Der Gewinn der Kommanditgesellschaft wurde bzw. wird gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Mit **Kaufvertrag vom 12. Februar 1990** hatte der Berufungswerber das Haus V (**nunmehr S10**) erworben.

Der Kaufpreis hatte 1.301.000,00 S betragen. Inklusive Nebengebühren wie Grundbuchseintragungsgebühr, Vertragskosten und Grunderwerbssteuer hatten sich die Anschaffungskosten auf insgesamt 1,396.633,00 S belaufen.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 wurde das gegenständliche Haus zur Gänze vermietet, es würden keinerlei Räumlichkeiten privat genutzt.

Der Ankauf dieses Gebäudes war zur Gänze fremdfinanziert worden. Es waren mit der SBank zwei Kreditverträge abgeschlossen worden:

1) Der Kreditvertrag Konto Nr. 50.740 umfasste eine Kreditsumme in Höhe von **1.000.000,00 S**. Die Rückzahlung sollte in 20 gleich bleibenden Raten, jeweils zum 1. März und 1. September (erstmalig am 1. September 1990) mit 50.000,00 S erfolgen. Als Zinsfuß wurden 8,5 % pro Jahr vereinbart.

2) Der "Kreditvertrag mit unbestimmter Laufzeit", Konto Nr. 15.354 umfasste eine Kreditsumme von **400.000,00 S** und betraf den "Kaufpreis Haus V und Investitionen". Als Zinsfuß wurde wiederum 8,5 % pro Jahr vereinbart, bezüglich der Rückzahlung gehen aus dem Kreditvertrag keine dezidierten Vereinbarungen hervor.

Beide Kreditverträge stammen vom **27. Februar 1990**.

Aus der Vermietung des Gebäudes V erklärte der Berufungswerber ab 1990 **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**, die sich folgendermaßen darstellten bzw. zusammensetzten (Beträge in S und gerundet):

	Einnahmen	Ausgaben	davon Zinsen Kto 50.740, 15.354	Werbungskosten- bzw. Einnahmenüberschuss
1990	51.194,00	157.114,00	120.890,00	-105.920,00
1991	61.150,00	157.349,00	126.961,00	-96.199,00
1992	60.900,00	194.124,00	170.134,00	-133.224,00
1993	61.435,00	158.824,00	126.751,00	-97.389,00
1994	60.865,00	142.229,00	112.989,00	-81.364,00
1995	57.409,00	174.998,00	152.083,00	-117.589,00
1996	58.303,00	72.343,00	44.999,00	-14.039,00
1997	74.525,00	19.728,00	-	+54.796,00
1998	61.000,00	120.435,00	100.767,00	-59.435,00
1999	60.000,00	123.913,00	104.494,00	-63.913,00
2000	15.000,00	94.593,00	75.592,00	-79.593,00

Die **Ausgaben** gliederten sich in den einzelnen Berufungsjahren – wie folgt – auf (Beträge in S und gerundet):

	Wasser, Kanal, Müll,	Grundsteuer	Zinsen	AfA *)

	Strom/allgemein, ...			
1994	10.239,00	--	112.989,00	19.001,00
1995	3.298,00	616,00	152.083,00	19.001,00
1996	7.727,00	616,00	44.999,00	19.001,00
1997	727,00	--	--	19.001,00
1998	667,00	--	100.767,00	19.001,00
1999	418,00	--	104.494,00	19.001,00
2000	--	--	75.592,00	19.001,00

*) Die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Gebäudeanschaffungskosten (samt Nebenkosten) war in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 mit 1.266.733,-- S ermittelt worden. Der AfA-Satz betrug 1,5 %.

Im Jahr 2000 wurde nach sukzessiver Reduzierung bereits in den Vorjahren auf Grund eines Räumungsvergleiches mit der letzten Mieterin die Vermietungstätigkeit völlig eingestellt.

Die **Einkommensteuer** für die Jahre **1990 bis 1993** wurden mit Bescheiden vom 3. Mai 1995 **endgültig** veranlagt und die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung damit endgültig anerkannt.

Aus einer in Ergänzung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 vorgelegten Prognoserechnung hatte sich ergeben, dass bei planmäßiger Kreditrückzahlung bereits ab 1997 Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung erzielt werden könnten.

Ab 1994 erfolgte die Veranlagung zur ESt zunächst **vorläufig**.

Im Zuge eines Vorhaltverfahrens betreffend das Jahr **1995** wurden die Zinsenbelastungen der Konten bei der SBank 15.354 und 50.740 bzw. die geltend gemachten Darlehenszinsen nachgewiesen. Ebenso konnte belegmäßig dargestellt werden, dass die Zinsen und Spesen beim Konto SBank , Konto Nr. 50.740, jeweils durch Übertrag vom Konto SBank , Konto Nr. 15.354, entrichtet worden waren. Die Zinsen auf dem Konto SBank , Konto Nr. 15.354, waren durch Eingänge in Höhe von 565.480,40 S abgedeckt worden.

Anlässlich der Veranlagung zur **Einkommensteuer** für das Jahr **1998** wurde vom Berufungswerber abermals eine **Prognoserechnung** vorgelegt, wonach bei ca. gleich bleibenden Mieteinnahmen (ca. 61.000,00 S) und rückläufigen Zinsenbelastungen ab 2001 mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zurechnen gewesen wäre. Außerdem wurden die Darlehenszinsen für das Jahr 1998 nachgewiesen.

Ein **Telefonat mit den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers am**

5. April 2000 hatte ergeben, dass der Pflichtige bei der SBank zwei verschiedene Konten mit ähnlicher Nummer gehabt hatte (015.354 und 7-00.015.354).

Wie bereits einmal schriftlich dargestellt (siehe Schreiben im Dauerakt des Veranlagungsaktes), wäre das Darlehen mit der Konto Nr. 15.354 sowohl zum Ankauf eines Verkaufslokales als auch zum Ankauf der Liegenschaft verwendet worden. Daher wären zunächst die Zinsen jeweils zur Hälfte für die Vermietung und Verpachtung und den Gewerbebetrieb angesetzt worden. Mit 18. März 1992 wären zur Abdeckung der gewerblichen Schuld 660.000,00 S angewiesen worden, weshalb in Zukunft die Zinsenaufwendungen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen würden. Die Geltendmachung von Zinsen wäre im Jahr 1997 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übersehen worden.

Im Rahmen einer im Jahr 2001 für die Jahre **1996 bis 1998** durchgeführten **Betriebsprüfung** wurden die auf den Konten 15.354 und 50.740 im Jahr 1996 angefallenen Zinsen zur Gänze als Werbungskosten den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet (133.779,00 S). Der bisherige Ansatz der Zinsen laut Erklärung in Höhe von 44.999,00 S wurde korrigiert, sodass die (negativen) **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996** laut Betriebsprüfung **-102.890,00 S** betragen.

Für das Jahr 1997, hinsichtlich dessen der Ansatz der Zinsen in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung vergessen worden war, wurden die diesbezüglichen Zinsen in Höhe von 96.469,00 S als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung laut Betriebsprüfung erfasst.

Die Zinsen für das Jahr 1998 laut Erklärung wurden für richtig befunden.

Die (negativen) **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** in den Jahren 1997 bzw. 1998 laut Betriebsprüfung beliefen sich daher auf **-41.673,00 S (1997)** bzw. **-59.435,00 S (1998)**.

Die im Jahr 1997 bei der Firma Bäckerei und Konditorei H KG als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zinsen, die nunmehr von der Betriebsprüfung den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet worden waren, wurden entsprechend korrigiert.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte auch im wiederaufgenommenen Verfahren aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 wegen des Verdachtes auf Liebhaberei **vorläufig**.

Mit **Bescheiden vom 29. November 2001** erfolgte die Veranlagung zur **Einkommensteuer für die Jahre ab 1994 bis 2000 endgültig**, wobei wegen Annahme von **Liebhaberei** die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 S in Ansatz gebracht wurden.

Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2002 erhob der Pflichtige gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide **Berufung** und begründete diese mit weiterem Schriftsatz vom 30. Jänner 2002, der im Rahmen eines durchgeführten Mängelbehebungsverfahrens fristgerecht eingebracht wurde, folgendermaßen:

Die Einnahmen und Aufwendungen betreffend die Liegenschaft V (nunmehr S13 – wohl richtig: 10) wären seit dem Erwerb dieser Liegenschaft den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Tatsächlich wären die Einnahmen und Aufwendungen jedoch dem Gewerbebetrieb zuzurechnen gewesen.

Der Berufungswerber hätte mit Kaufvertrag vom 12. Dezember (wohl richtig: Februar) 1990 die Liegenschaft V (nunmehr S10) von Frau Christa St, G, erworben. Dem Erwerb dieser Liegenschaft wäre die Überlegung zu Grunde gelegen, die Liegenschaft für betriebliche Zwecke zu verwenden, da diese Liegenschaft im Ortszentrum von SV liege.

Er hätte bis zum Jahr 1984 am Standort V32 (nunmehr S6) Geschäftsräumlichkeiten vom damaligen Vermieter Franz VI angemietet gehabt. Nachdem der mit Franz VI abgeschlossene Pachtvertrag 1984 ausgelaufen wäre, wären die Räumlichkeiten vom damaligen Hauseigentümer an das Schuhhaus D vermietet worden.

Zwangsläufig hätte er das Geschäft wieder an den alten Standort V19 (nunmehr L2) zurückverlegen müssen. Dieser Standort wäre jedoch auf Grund seiner peripheren Lage (am Ortsausgang Richtung Gt) extrem schlecht gelegen und nicht als Geschäftsstandort geeignet gewesen.

*Im Jahr 1990 wäre ihm schließlich die Liegenschaft V zum Kauf angeboten worden. Bei diesem Standort hätte es sich um den letzten freien Geschäftsstandort im Ortszentrum von SV gehandelt. Ein Erwerb dieser Liegenschaft hätte ihm die Chance eröffnet, wieder einen Geschäftsstandort im Ortszentrum von SV zu bekommen und den unwirtschaftlichen Standort V19 aufzulassen. **Ausschließlich auf Grund dieser betrieblichen Überlegungen hätte er die Liegenschaft erworben. Eine Vermietungstätigkeit wäre von ihm niemals beabsichtigt gewesen.***

Die Liegenschaft wäre im Zeitpunkt des Erwerbes an drei Wohnungsmieter (Aloisia Hl, Frau Wk und Frau Ha) und die Geschäftsräumlichkeiten an Frau Maria Gl vermietet gewesen. Auf Grund der Kündigungsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes hätte keine Möglichkeit bestanden die Wohnungsmietverträge aufzukündigen. Mit der Mieterin der Geschäftsräumlichkeiten hätte die Verkäuferin der Liegenschaft ein befristetes Mietverhältnis bis 31. Juli 1994 abgeschlossen. Tatsächlich wäre aber diese Befristung nach den zum damaligen Zeitpunkt geltenden Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes nicht möglich gewesen, sodass auch dieses Geschäftslokal den einschränkenden Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (Kündigungsschutz für alle Mieter) unterlegen wäre. Neben den Einschränkungen im Zusammenhang mit einer Auflösung der Mietverhältnisse wären aber auch die Mietzinse nicht frei vereinbar gewesen, da auch diesbezüglich die Schutzbestimmungen des Mietrechtsgesetzes zu befolgen gewesen wären. Auf Grund der gesetzlichen Beschränkungen hätten keine marktkonformen (frei vereinbarten) Mietzinse vereinbart werden können.

Erst auf Grund des Räumungsvergleiches vom 8. Mai 2000 wären die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Hauses frei gemacht worden. In der Folge wären die Räumlichkeiten saniert und im November 2001 der eigenbetrieblichen Nutzung zugeführt worden.

Da der Erwerb der Liegenschaft ausschließlich durch den Gewerbebetrieb veranlasst gewesen wäre, stellten die mit der Bewirtschaftung der Liegenschaft zusammenhängenden Einnahmen und Aufwendungen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dar. Sie seien daher im Rahmen der Gewinnermittlung des Gewerbebetriebes zu berücksichtigen.

Es wurde daher beantragt, die ursprünglich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Werbungskostenüberschüsse als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dementsprechend festzusetzen.

Mit **Vorlagebericht** vom 13. Februar 2002 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen eines **ersten Vorhaltsverfahrens** (Vorhalt vom 16. August 2006, Vorhaltsbeantwortung vom 14. Februar 2007) wurden folgende Fragen geklärt:

"1) Laut Berufungsschreiben gab es im berufungsgegenständlichen Gebäude V (jetzt S10) drei Wohnungsmieter und eine Geschäftsraummieterin.

Frage: a) *Wie groß war jede der drei vermieteten Wohnungen und welche Fläche hatten die vermieteten Geschäftsräumlichkeiten (bitte jeweils Angabe in m²)?*

Antwort:

Wohnung Hl	35,37 m ²
Wohnung Wk Maria	36,06 m ²
Wohnung Ha Hedwig	37,56 m ²
Geschäftslokal Gl Maria	110,00 m ²

b) Frage: *Wie viel Miete wurde pro m² verlangt?*

Antwort:

Mietenhöhe:

Ha – lt. beiliegender Wertsicherungsberechnung vom 8. März 1990 ab 1. Jänner 1989 290,51 S.

Der Vorhaltsbeantwortung war in diesem Zusammenhang ein Schreiben über die Indexanpassung vom 8. März 1990 beigelegt.

Frage: c) *Wurden bezüglich der Bestimmung der Höhe des jeweiligen Mietzinses die Möglichkeiten nach dem Mietrechtsgesetz voll ausgeschöpft?*

Antwort: *Es wurden beim Kauf der Liegenschaft bestehende Mietverhältnisse übernommen. Eine Möglichkeit zur Anhebung der Mietzinse bestand auf Grund der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes nicht.*

Frage: d) *Lt. Bewertungsakt wurden in den Jahren 1955 bis 1957 Räumlichkeiten im Erdgeschoß (insbesondere der Schauraum) sowie das Obergeschoß errichtet. Geschah dies unter Zuhilfenahme öffentlicher Mittel? Wurden diese Räume unter Anwendung der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes vermietet?*

Antwort: *Ob anlässlich der Errichtung des Schauraumes und des Obergeschoßes öffentliche Mittel in Anspruch genommen wurden, ist nicht bekannt.*

Frage: 2) *Welche m²-Preise an Miete hätten Sie bei freier Vereinbarkeit der Mietpreise erlangen können bzw. wie hoch sind die ortsüblichen Mietpreise am Standort des berufungsgegenständlichen Objektes S10 (N)?*

Antwort: *Nach dem unserem Mandanten kein vergleichbares Objekt bekannt ist, kann er zu frei vereinbarten Mieten keine konkreten Angaben machen.*

Frage: 3) *Lt. Bewertungsakt wurde im Jahr 1991 ein Verkaufsraum (lt. Beschreibung 44 m²) eingebaut.*

a) Ist dies richtig?

b) Wurde dieser Raum von Ihnen ab 1991 neben den vermieteten Räumlichkeiten im berufungsgegenständlichen Objekt für den eigenen Betrieb genutzt oder wurde dieser vermietet? Letzterenfalls an wen?

Antwort: *Es ist richtig, dass im Jahr 1999 (wohl richtig: 1991) ein betrieblich genutzter Verkaufsraum eingebaut wurde. Dieser Verkaufsraum wird nur für eigene betriebliche Zwecke genutzt.*

Frage: 4) *Bitte legen Sie allfällige Nachweise darüber vor, dass Sie seit dessen Erwerb im Jahr 1990 versucht haben, das Objekt bestandsfrei zu machen (ev. Schriftverkehr betreffend*

Verhandlungen mit Mietern etc.).

Antwort:

Zur Freimachung des Bestandsverhältnisses "Hl Aloisia" wird das Kündigungsschreiben vom 29. Jänner 1998 vorgelegt. Frau Hl Aloisia ist 1998 oder 1999 im Alterspflegeheim verstorben. Die Mieterin Maria Wk ist 1997 verstorben.

Die Mieterin Hedwig Ha ist am 23. August 1994 verstorben.

Zur Freimachung des Bestandsverhältnisses "Gl " werden die gerichtliche Kündigung vom 7. April 1995, der Einspruch der Mieterin vom 8. Juni 1995 und der Vergleich vom 14. November 1995 vorgelegt.

Sämtliche Bestandsgegenstände unterlagen den Kündigungsschutzbestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Da aber seitens der Mieter keine Leerstellungen vorlagen (Ausnahme Hl), gab es auch keine Handhabe für eine Kündigung.

Frage: 5) *Außerdem wollen Sie bitte die Kreditverträge zu den Darlehen der SBank , Kontonummern 15.354 und 50.740 beibringen. "*

In diesem Zusammenhang wurden zwei Kreditvertragskopien (Nummer: 15.354 und 50.740) vorgelegt.

Der Vorhaltsbeantwortung wurden auch Pläne des Gebäudes, aus denen die Grundrisse der beiden Stockwerke der Gebäude und der einzelnen Räumlichkeiten hervorgehen, beigelegt. Danach befanden sich im ersten Stock des Gebäudes außer den Wohnungen Wk (36,06 m²) und Ha (37,56 m²) noch ein Dachbodenraum (32,45 m²), der laut Vermerk von allen Mietern gemeinsam benutzt wurde, und zwei leer stehende (weil unausgebaute) Räumlichkeiten (15,21 m² und 21,14 m²).

Im Erdgeschoß befanden sich die Wohnung/Hl mit 35,37 m² (nach deren Auszug als Lager gewerblich genutzt – siehe Plan im Bewertungsakt des Finanzamtes), das Cafe Gl (110,00 m²) und der Verkaufsraum (44,00 m²). Weiters legte der Berufungswerber der Vorhaltsbeantwortung auch die bei der Bezirkshauptmannschaft Y am 6. August 1991 eingebrachte Baubeschreibung betreffend den Einbau eines Verkaufsraumes in der Liegenschaft V bei, aus dem die Fläche des Verkaufsraumes mit 44,00 m² hervorgeht.

Im Rahmen eines **zweiten Vorhaltsverfahrens** (Vorhalt vom 27. Februar 2007, Vorhaltsbeantwortung vom 23. März 2007) wurden folgende Punkte geklärt:

"Frage: 1) *Die Wohnungen im berufungsgegenständlichen Gebäude V (S10) wurden im Laufe der Berufungsjahre frei (Wohnung/Ha 1994; Wohnung/Wk 1997; Wohnung/Hl 1998).*

a) Wie wurden diese Wohnungen danach genutzt?

b) Standen sie leer?

c) Wurden wieder neue Mieter gesucht?

Antwort: *Die Wohnungen im Obergeschoß des Hauses V stehen, seitdem die jeweiligen Mieterinnen ausgezogen sind, leer. Der Zustand der Wohnungen ist Substandard, sodass eine Neuvermietung nur nach aufwendigen Sanierungsmaßnahmen möglich wäre.*

Frage: 2) *Lt. vorgelegten Plänen gab es im ersten Stock auch bereits seit Kauf des Hauses leer stehende (weil unausgebaute) Räumlichkeiten. Ist dies richtig? Wurden diese jemals anderweitig genutzt?*

Antwort: *Die im Obergeschoß gelegenen, nicht ausgebauten zwei Räume (unverputzt, Rohdecke, keine Elektro- und Sanitärinstallationen) im Ausmaß von ca. 36,00 m², haben die damaligen Mieter gemeinsam als Holzlager benützt.*

Frage: 3) *Inwieweit wird/wurde das Gebäude seit Auszug der Mieter gewerblich genutzt?*

Antwort: *Das Erdgeschoß wird seit 2001, nach Abschluss einer zweiten Umbaumaßnahme in*

2000/2001, zur Gänze gewerblich genutzt. Bereits seit 1991 wird nach ersten Umbaumaßnahmen (Kosten mindestens 260.000,00 S) ein Teil des Erdgeschoßes von unserem Mandanten als Verkaufsgeschäft genutzt.

Frage: 4) Lt. vorgelegten Unterlagen hat Frau Gl bezüglich der Veräußerung ihres Unternehmens im Jahr 1995 auch mit Ihnen Kaufvertragsverhandlungen geführt. Warum haben Sie dieses Cafe nicht schon damals übernommen?

Antwort: Das Cafe wurde 1995 deshalb von Gl nicht erworben, weil der geforderte Kaufpreis von ca. 500.000,00 bis 600.000,00 S weitaus überhöht war.

Frage: 5) Die Entwicklung des Kontos 15.354 bei der SBank zeigt laut Aktenlage folgende Entwicklung:

Schuldenstand per 31.12.1990	495.435,02 S
Schuldenstand per 31.12.1991	1.170.771,70 S
Schuldenstand per 31.12.1992	764.907,29 S
Schuldenstand per 31.12.1993	975.531,21 S
Schuldenstand per 31.12.1994	1.196.603,67 S
Schuldenstand per 31.12.1995	911.467,95 S
Schuldenstand per 31.8.1996	1.011.245,89 S
Schuldenstand per 31.12.1996	1.113.287,09 S
Schuldenstand per 31.12.1997	1.272.942,41 S
Schuldenstand per 31.12.1998	1.400.609,41 S
Schuldenstand per 31.12.1999	?
Schuldenstand per 31.12.2000	?
Schuldenstand per 31.12.2001	1.144.298,00 S
Schuldenstand per 31.12.2002	1.530.802,00 S
Schuldenstand per 31.12.2003	?
Schuldenstand per 31.12.2003	1.671.367,50 S

Ursprünglich hatten Sie unter dieser Kontonummer nur einen Kredit in Höhe von 400.000,00 S (neben dem Kredit über 1.000.000,00 S Kto.Nr. 50.740) aufgenommen.

a) Wie kam es zu den 2-3 mal so hohen Schuldenständen in den Folgejahren ?

b) Hängen die Erhöhungen der Schuldenstände mit Ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammen ?

c) Welche Aufwendungen wurden mit jenen Mitteln, die zur Erhöhung des Schuldenstandes führten, bestritten ?

d) Laut Aktenlage wurde der mit dem Gewerbebetrieb zusammenhängende Anteil des Kredites vorrangig zurückgezahlt.

Gibt es irgendwelche Vereinbarungen darüber, dass die Rückzahlungen vorrangig auf die gewerbliche Schuld anzurechnen gewesen wären ? Wenn ja, wird um Vorlage dieser Vereinbarung(en) ersucht.

Antwort: Entwicklung des Bankkontos Nummer: 15.354.

a) Der Erhöhung des Schuldenstandes auf diesem Konto steht die Reduktion von Schulden auf dem Konto 50.740 gegenüber. Im Jahr 2001 wurde das Konto 50.740 zur Gänze getilgt.

b) Die Erhöhung der Schuldenstände hängt möglicherweise damit zusammen, dass im Jahr 2001 Investitionen für V finanziert wurden. Die Investitionen in SV betragen in 2001 ca. 3,1 Mio. S.

c) Es kann nicht mehr festgestellt werden, welche Aufwendungen, die mit dem Gewerbebetrieb zusammen hängen, von den beiden Kreditkonten bestritten wurden.

d) Weshalb der Kredit, der mit dem Gewerbebetrieb zusammen hängt, vorzeitig zurück bezahlt wurde, kann nicht beantwortet werden.

Eine Vereinbarung über eine vorzeitige Rückzahlung gibt es lt. Information unseres Mandanten nicht.

Abschließend wies der Berufungswerber in seiner Vorhaltsbeantwortung auf Folgendes hin:

"Der Niederschrift vom 18. Dezember 2000 ist unter Tz 8 zu entnehmen, dass die in 1996 und 1997 als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zinsen für die beiden Konten beim Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt wurden und fälschlicherweise der Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten zugeordnet wurden. Auf Grund der betrieblichen Nutzung des Erdgeschoßes wären daher die auf das Erdgeschoß (notwendiges Betriebsvermögen) entfallenden Zinsen jedenfalls als Betriebsausgaben zu erfassen. Der auf das Obergeschoß entfallende Teil der Zinsen wäre im Rahmen des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens als Sonderbetriebsausgaben zu erfassen."

Im Rahmen eines **Erörterungsgesprächs am 12. April 2007** wurden in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers, des Vertreters des Finanzamtes und der zuständigen Referentin beim Unabhängigen Finanzsenat folgende Punkte besprochen:

"1) Zur Zuordnung der Zinsen (Konten 50.740 und 15.354) zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. Gewerbebetrieb:

Laut vorgelegten Belegen beruhte der Kontoanstieg 1991 auf den Aufwendungen für den Ausbau des Geschäftsraumes. Die monatlichen Rückzahlungen betragen laut Dauerauftrag 3.850,00 S. Außerdem gingen am Konto 15.354 die Mieten ein. Schließlich wurden die Rückzahlungen auf Kto. 50.740 und die entsprechenden Zinsen umgebucht.

Die Rückzahlung (18.3.1992) von 660.000,-- S betrifft eine

"Umbuchung/Nahversorgungskredit", der für den Umbau des Geschäftsraumes gewährt wurde. Die Rückzahlung ist daher dem gewerblichen Anteil zuzurechnen.

Es wurden von dem Kto. 15.354 jährlich auch ca. 30.000,-- S für Strom des Geschäftsraumes abgebucht.

Die größeren Rückzahlungen 1995 konnten durch Grundstücksverkäufe bewerkstelligt werden. Fest steht, dass der Verkaufsraum (44 m²) im Erdgeschoß jedenfalls gewerblich genutzt wurde.

Herr L gibt an, dass seines Erachtens der Nutzwert der Räumlichkeiten tatsächlich höher war als jener der Wohnungen im Obergeschoß, die nur Substandard waren und auch nie mehr wieder vermietet wurden.

2) Ergebnis:

Es wird übereingekommen, dass die leerstehenden Räumlichkeiten während aufrechter § 4/1-Ermittlung bei der anteiligen Ermittlung neutral zu behandeln sind.

Demnach würde ein anteiliger Prozentsatz für den gewerblich genutzten Geschäftsraum in Höhe von 15 % für 1994 und 17 % für 1995 und 1996 zu ermitteln sein.

Aufgrund des Umstandes, dass der Nutzwert des Erdgeschoßes tatsächlich höher sein wird als jener des Obergeschoßes, und wegen des geringfügigen anteiligen Kreditanstieges aufgrund der "Stromabbuchungen" für den Geschäftsraum wird einvernehmlich übereingekommen, dass die obigen Prozentsätze schätzungsweise um 1/3 erhöht werden (1994: 20% (+ 5 %); 1995, 1996: 23% (+ 6 %)).

Bezüglich des AfA-Satzes beantragt der steuerliche Vertreter, diesen wegen der gewerblichen Nutzung mit 3 % in Ansatz zu bringen.

3) Abänderung ab 1.9.1996:

Eine Abänderung der gewerblichen Einkünfte ist ab 1.9.1996 nicht mehr möglich, da die Abgabenbehörde diesbezüglich an die Mitteilung aus dem Feststellungsverfahren gebunden ist (Einbringung des Einzelbetriebes in die H KG per 1.9.1996).

4) Liebhaberei/Vermietung und Verpachtung:

Gegen die Annahme der Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung bestehen keine Einwendungen (siehe Berufungsbegehren)."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Zuordnung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem vom Berufungswerber im Jahr 1990 angeschafften Gebäude in V (S10) zu dessen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung.

Ursprünglich hatte er die entsprechenden Ausgaben im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht.

Das Berufungsbegehren hingegen war nunmehr auf die **Anerkennung jener Aufwendungen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb** gerichtet, da der Ankauf des Hauses – so der Berufungswerber – nur auf Grund von Erwägungen, die sich auf die Sicherung des Standortes für den Gewerbebetrieb bezogen hätten, erfolgt wäre. Die – letztendlich insgesamt negativen – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hätten sich nur zwangsläufig auf Grund mietrechtlicher Kündigungsbeschränkungen ergeben.

Sachverhaltsermittlungen im gegenständlichen Berufungsverfahren haben folgendes Bild ergeben:

Das Gebäude V (nunmehr S10) wurde vom Berufungswerber mit Kaufvertrag vom 12. Februar 1990 erworben. Die Anschaffungskosten beliefen sich samt Nebenkosten auf insgesamt 1.396.633,00 S.

Der Ankauf wurde zur Gänze fremdfinanziert. Es wurden in diesem Zusammenhang am 27. Februar 1990 mit der SBank zwei Kreditverträge abgeschlossen (Kto.Nr. 50.740 über 1.000.000,00 S und Kto.Nr. 15.354 über 400.000,00 S).

Das Gebäude war zum Zeitpunkt des Kaufes fast zur Gänze vermietet. Drei kleinere Wohnungen wurden von älteren Damen bewohnt, im Erdgeschoß befand sich ein Cafe.

Noch im Jahr 1991 wurde vom Berufungswerber im Erdgeschoß ein Verkaufsraum für seinen Gewerbebetrieb im Ausmaß von 44 m² ausgebaut.

Die entsprechenden Aufwendungen wurden zunächst ebenfalls über das Konto 15.354 bei der SBank fremdfinanziert. Diese gewerbliche Schuld wurde jedoch am 18. März 1992 durch Umbuchung mit Mitteln aus einem sog. "Nahversorgungskredit" in Höhe von 660.000,00 S

abgedeckt, sodass am Konto 15.354 tatsächlich nur jene Schuld verblieb, die durch den Hauskauf entstanden war.

Der Anstieg des Schuldenstandes auf diesem Konto ergab sich durch Umbuchung der Rückzahlungsraten (2-mal jährlich 50.000,00 S) vom Konto 50.740 sowie Um- bzw. Verbuchung der Zinsen beider Konten. Lediglich vom Konto 15.354 abgebuchte, geringfügige Stromzahlungen konnten – soweit noch nachvollziehbar – dem gewerblichen Bereich zugeordnet werden.

Rückzahlungen auf das Konto 15.354 erfolgten durch monatliche Rückzahlungsraten zwischen – über die Jahre verteilt – 3.850,00 S und 5.291,00 S (Raten 1995) und die Mietzinseingänge, mitunter (so vor allem 1995) auch aus Mitteln, die aus Grundverkäufen resultierten.

Konkret waren die **Räumlichkeiten im streitgegenständlichen Haus** folgendermaßen gewidmet:

Erdgeschoß:	
Verkaufsraum (ab 1992 gewerblich genutzt)	44 m ²
Cafe Gl bzw. Db (bis 2000 vermietet; Umbau und ab 2001 gewerbliche Nutzung)	110 m ²
Wohnung/Aloisia Hl (bis 1997 vermietet; ab 1998 als Lager gewerblich genutzt)	<u>35 m²</u>
Summe	189 m²
Obergeschoß:	
Wohnung/Hedwig Ha (bis 1994 vermietet, dann leerstehend)	38 m ²
Wohnung/Maria Wk (bis 1997 vermietet, dann leerstehend)	36 m ²
Dachbodenraum (von Mieterinnen mitbenutzt)	32 m ²
Leerstehende Räumlichkeiten (weil unausgebaut) *)	<u>40 m²</u>
Summe	146 m²
Summe/Erd- und Obergeschoß	335 m²

*) Laut Vorhaltsbeantwortung wurden diese Räumlichkeiten von den Mietern als Holzlager benutzt. Eine Zurechnung zu den vermieteten Räumlichkeiten erschien jedoch nicht gerechtfertigt, da bereits der Dachbodenraum den Mieterinnen zusätzlich zur Verfügung gestellt worden war und eine dezidierte Vereinbarung hinsichtlich einer entsprechend großen Ausdehnung des Mietgegenstandes objektiv nicht nachvollziehbar erschien. Diese Räumlichkeiten waren nach ho. Ansicht daher als neutrale Flächen zu behandeln (siehe auch

Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 85 zu § 4, zu unausgebauten Räumlichkeiten).

Eine **Zuordnung** der geltend gemachten Aufwendungen entsprechend der oben dargestellten **flächenmäßigen** Widmung führte zu folgenden rechnerischen Ergebnissen in den berufsgegenständlichen Jahren:

1994

Gesamtnutzfläche/Erd- und Obergeschoß	335 m ²	
abzüglich neutrale Fläche	<u>- 40 m²</u>	
Basiswert	295 m²	100 %
davon gewerblich genutzt	44 m ²	15 %
davon der Vermietung zuzurechnen	252 m ²	85 %

1995, 1996, 1997

Gesamtnutzfläche/Erd- und Obergeschoß	335 m ²	
abzüglich neutrale Fläche (unausgebaute Räume + Wohnung/Ha)	<u>- 78 m²</u>	
Basiswert	257 m²	100 %
davon gewerblich genutzt	44 m ²	17 %
davon der Vermietung zuzurechnen	214 m ²	83 %

1998, 1999 und 2000

Gesamtnutzfläche/Erd- und Obergeschoß	335 m ²	
abzüglich neutrale Fläche (unausgebaute Räume + Wohnungen/Ha , Wk samt gemeinsam genutzter Raum)	<u>- 146 m²</u>	
Basiswert	189 m²	100 %
davon gewerblich genutzt (Verkaufsraum und ehem. Wohnung/HI als Lager)	79 m ²	42 %
davon der Vermietung	110 m ²	58 %

zuzurechnen		
-------------	--	--

Im Rahmen des **Erörterungsgesprächs am 12. April 2007** wendete der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ein, dass im Hinblick auf den geringeren Nutzwert des Obergeschoßes (die Wohnungen im Obergeschoß waren nur mäßig ausgebaut und hatten Substandardcharakter) eine Erhöhung dieses sich aus dem Nutzflächenverhältnis ergebenden Prozentsatzes gerechtfertigt erschiene.

Die Parteien des Berufungsverfahrens kamen darin überein, dass diesem Umstand durch eine schätzungsweise Erhöhung des jeweils für ein Jahr festgestellten Prozentsatzes laut Nutzflächenverhältnis um ein Drittel Rechnung zu tragen wäre.

Gegen diese Erhöhung bestanden aus ho. Sicht keine Bedenken, da auch nach Literatur und Judikatur (siehe Doralt, a.a.O., Tz 85 zu § 4) von der Aufteilung nach der Nutzfläche im Falle unterschiedlicher Wertigkeiten im Hinblick auf die Nutzbarkeit der Räumlichkeiten abgewichen werden kann.

Eine geschätzte **Aufteilung** der auf das gesamte Gebäude entfallenden Kosten wie vor allem Zinsen und Absetzung für Abnutzung im folgenden Verhältnis (bezüglich dessen zwischen den Parteien Übereinstimmung erzielt wurde!) erschien daher als den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommende **Aufteilungsmethode**:

	Prozentsatz lt. Nutzflächenverhältnis	Erhöhter Prozentsatz (+ 1/3) lt. Nutzwert
1994	15 %	20 %
1995, 1996	17 %	23 %

Die Aufteilung für die einzelnen Jahre führte konkret zu folgenden **rechnerischen Ergebnissen** (Beträge in S):

1994:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
Einnahmen	60.865,00		
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 10.239,00		
- Zinsen/ Kto. 50.740, 15.354/ 80% v. 112.989,00	- 90.391,00	- Zinsen/ Kto. 50.740, 15.354/ 20% v. 112.989,00	- 22.598,00
- AfA/ **) 1,5% v.1.013.387,00	- 15.201,00	- AfA/ **) 3 % v. 253.347,00	- 7.600,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 54.966,00	Zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 30.198,00
---	--------------------	---	--------------------

*) Diese Aufwendungen (Müll, Kanal, Wasser,...) waren zur Gänze durch die Vermietung bedingt.

**) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00

davon 80 % = 1.013.388,00; 20 % = 253.347,00

Hinsichtlich des gewerblich genutzten Teiles des Gebäudes beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen AfA-Satz von 3 %, der im Hinblick auf die Bestimmung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 zu gewähren war (siehe hierzu auch Doralt, a.a.O., Tz 5 und 18/1 zu § 8).

1995:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
Einnahmen	57.409,00		
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 3.298,00		
- Grundsteuer 77 % von 616,00	- 474,00	- Grundsteuer 23 % von 616,00	- 142,00
- Zinsen/ Kto. 50.740, 15.354/ 77 % v. 152.083,00	- 117.104,00	- Zinsen/ Kto. 50.740, 15.354/ 23% v. 152.083,00	- 34.979,00
- AfA/ **) 1,5 % v. 975.384,00	- 14.631,00	- AfA/ **) 3 % v. 291.349,00	- 8.740,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 78.098,00	Zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 43.861,00

*) wie 1994

**) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00

davon 77 % = 975.384,00; 23 % = 291.349,00

Höhe des AfA-Satzes = 3 % - siehe 1994

1996:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		Einkünfte aus Gewerbebetrieb/ bis 8/1996 (Beträge jeweils aliquot = 8/12):	
Einnahmen	58.303,00		
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 7.727,00		
- Grundsteuer 77 % von 616,00	- 474,00	- Grundsteuer 23 % von 616,00	- 94,00
- Zinsen/ Kten. 50.740 u. 15.354/	- 103.010,00	- Zinsen/ Kto. 50.740/	- 20.513,00

77 % v. 133.779,00 lt. BP		23% v. 133.779,00 lt. BP	
- AfA/ **) 1,5 % v. 975.384,00	- 14.631,00	- AfA/ **) 3 % v. 291.349,00	- 5.827,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 67.539,00	Zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 26.434,00

*) wie 1994

**) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00

davon 77 % = 975.384,00; 23 % = 291.349,00

Höhe des AfA-Satzes = 3 % - siehe 1994

Anmerkung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

Ab 1. September 1996 wurde das Einzelunternehmen des Berufungswerbers in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft ("Bäckerei und Konditorei H KG") fortgeführt (siehe Kommanditgesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 27. Mai 1997), an welcher er als Kommanditist und sein Sohn als Komplementär beteiligt waren.

Gemäß **§ 188 Abs. 1 BAO** sind, wenn an Einkünften aus Gewerbebetrieb (lit. b) mehrere Personen beteiligt sind, diese einheitlich und gesondert festzustellen.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO).

Allfällige **Sonderbetriebsausgaben** sind im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid (etwa im Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters) berücksichtigt werden (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 11 zu § 188, und die dort zit. Jud.).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutete dies, dass Aufwendungen (wie insbesondere Zinsen und AfA) auf Gebäude, die der Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung zur Verfügung stellte, als Sonderbetriebsausgaben bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bäckerei und Konditorei H KG in Ansatz zu bringen bzw. zu berücksichtigen gewesen wären.

Entsprechend waren auch Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheid zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist.

Damit wird insbesondere auch die **Bindungswirkung** im Einkommensteuerverfahren an die

im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung ermittelte Höhe der Einkünfte betont (siehe auch Ritz, a.a.O., Tz 1ff zu § 192).

Liegen aber einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien (**§ 252 Abs. 1 BAO**).

Dies bedeutet, dass die Höhe des laut Feststellungsverfahren ermittelten Einkunftsanteils an den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerverfahren nicht mehr abgeändert werden konnte, sondern auch die Berufungsbehörde an die im Feststellungsverfahren ermittelte Höhe gebunden ist.

Für **Zeiträume ab 1. September 1996** war daher das auf die Anerkennung der Aufwendungen auf das Gebäude V als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gerichtete Begehren des Berufungswerbers abzuweisen, zumal diese als Sonderbetriebsausgaben im Feststellungsverfahren Berücksichtigung hätten finden müssen und der Berufungswerber über keine aus einzelunternehmerischer Tätigkeit resultierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr verfügte.

Eine Berechnung der **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** – basierend auf dem oben angewendeten Aufteilungsschlüssel – in den folgenden Zeiträumen führte zu folgenden fiktiven rechnerischen Ergebnissen (Beträge in S):

1997:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Einnahmen	74.525,00
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 727,00
- Zinsen/ Kten. 50.740 u. 15.354/ 77 % v. 96.469,00 lt. BP	- 74.281,00
- AfA/ **) 1,5 % v. 975.384,00	- 14.631,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 15.114,00

*) wie 1994

***) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00
davon 77 % = 975.384,00

1998:

Einnahmen	61.000,00
-----------	-----------

- Werbungskosten V+V/100% *)	- 667,00
- Zinsen/ Kten. 50.740 u. 15.354/ 58 % v. 100.767,00 lt. BP	- 58.445,00
- AfA/ **) 1,5 % v. 734.705,00	- 11.021,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 9.133,00

*) wie 1994

**) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00
davon 58 % = 734.705,00

Anmerkung: Da sich die vermieteten und gewerblich genutzten Räumlichkeiten nunmehr zur Gänze im Erdgeschoß befanden, erübrigte sich ein Zuschlag zum Prozentsatz wegen Nutzwertdifferenzen.

1999:

Einnahmen	60.000,00
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 418,00
- Zinsen/ Kten. 50.740 u. 15.354/ 58 % v. 104.494,00 lt. BP	- 60.607,00
- AfA/ **) 1,5 % v. 734.705,00	- 11.021,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 12.046,00

*) wie 1994

**) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00
davon 58 % = 734.705,00

Anmerkung: Da sich die vermieteten und gewerblich genutzten Räumlichkeiten nunmehr zur Gänze im Erdgeschoß befanden, erübrigte sich ein Zuschlag zum Prozentsatz wegen Nutzwertdifferenzen.

2000:

Einnahmen	15.000,00
- Werbungskosten V+V/100% *)	- 0,00
- Zinsen/ Kten. 50.740 u. 15.354/ 58 % v. 75.592,00 lt. BP	- 43.843,00
- AfA/ **) 1,5 % v. 734.705,00	- 11.021,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 39.864,00

) wie 1994

*) AfA-Grundlage bisher 1.266.733,00
davon 58 % = 734.705,00

Anmerkung: Da sich die vermieteten und gewerblich genutzten Räumlichkeiten nunmehr zur Gänze im Erdgeschoß befanden, erübrigte sich ein Zuschlag zum Prozentsatz wegen Nutzwertdifferenzen.

Wie aus den obigen Berechnungen ersichtlich, ergab sich während des gesamten Vermietungszeitraumes auch bei anteilmäßiger Zurechnung der das gesamte Gebäude betreffenden Aufwendungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. Gewerbebetrieb für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum ein Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl.Nr. 33/1993**, liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, wenn diese durch die **Absicht** veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen **Gesamtüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber in seiner Berufungsschrift selbst eingestanden, dass hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit eine Absicht im Hinblick auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses von Einnahmen nicht vorlag. Aus diesem Grunde richtete sich sein Berufungsbegehren auch nicht gegen die Annahme von Liebhaberei im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Obleich der Berufungswerber im gegenständlichen Fall mit seiner Vermietungstätigkeit mietrechtlichen Zwangsvorschriften – sowohl, was die Höhe des Mietzinses, als auch, was die Kündigung der Mieter anlangte, – unterlag, konnte daraus für ihn tatsächlich aus dieser Sachlage nichts gewonnen werden, da die massiven Werbungskostenüberschüsse in erster Linie durch die **außerordentlich hohen Zinsenbelastungen** entstanden und auch bei Ansatz marktkonformer Mieten – die Wohnungen waren laut Berufungswerber Substandard, ab 1995 konnten auf Grund der Neuvermietung der Räumlichkeiten für das Cafe eine Mietzinsanhebung erfolgen, die aber auch nicht zu positiven Einkünften führte – ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt hätte werden können.

Einem entsprechenden Berufungsbegehren, das auch **nicht** gestellt wurde, hätte daher tatsächlich kein Erfolg beschieden sein können.

Hingegen wurde vom Berufungswerber eine Zurechnung sämtlicher Aufwendungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb beantragt. Eine solche hätte aber nur im Falle einer Annahme von **gewillkürtem (Sonder-) Betriebsvermögen** hinsichtlich der vermieteten bzw. leerstehenden Räumlichkeiten erfolgen können (siehe etwa VwGH 21.12.1993, 89/14/0186).

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann nach herrschender Lehre und Judikatur (siehe Doralt, a.a.O., Tz 64 zu § 4) jedoch nur bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 als zulässig erachtet werden.

Als Einzelunternehmer ermittelte der Berufungswerber seinen Gewinn jedoch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988; für Zeiträume ab 1. September 1996 hätte eine derartige Widmung im Rahmen des Verfahrens über die Feststellung der Einkünfte der Kommanditgesellschaft (§ 5-Ermittlung) festgestellt werden müssen. Überdies wäre eine rückwirkende Einbuchung von gewillkürtem Betriebsvermögen unzulässig (Doralt, a.a.O., Tz 66 zu § 4).

Eine Zuordnung sämtlicher Aufwendungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Betriebsausgaben) hätte folglich nur erfolgen können, wenn das gesamte Gebäude zum **notwendigen Betriebsvermögen** des Berufungswerbers gezählt hätte.

Eine solche Zuordnung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist. Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, begründet nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen, wenn die Absicht nicht nach außen zum Ausdruck kommt (siehe Doralt, a.a.O., Tz 46 zu § 4 und die dort zit. Jud.). Demgegenüber kann eine Vorsorge für eine erhoffte zukünftige weitere Expansion nicht die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen rechtfertigen (VwGH 24.1.1996, 93/13/0004). Subjektive Momente wie der Anschaffungsgrund sind für die Qualifikation nicht entscheidend (VwGH 24.2.2000, 97/15/0129).

Es konnten daher nur jene Aufwendungen dem Gewerbebetrieb anteilig zugeordnet werden, die diesem während der einzelunternehmerischen Tätigkeit des Berufungswerbers im berufungsgegenständlichen Zeitraum eindeutig gewidmet waren und auch dienten. Ab dem Zeitpunkt seines Wandels zum Kommanditisten der Kommanditgesellschaft bestand hinsichtlich des Ansatzes der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Bindung an den im Feststellungsverfahren ermittelten Einkunftsanteil.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher – wie oben dargestellt – zu ermitteln.

Dem Berufungsbegehren konnte folglich insgesamt hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 teilweise stattgegeben werden; hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 war es auf Grund obiger Ausführungen abzuweisen.

Konkret errechneten sich die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung** für die berufungsgegenständlichen Jahre folgendermaßen zu berechnen bzw. ergaben sich diese in folgender Höhe (Beträge in S):

	Einkünfte aus	Abzüglich zusätzliche	Einkünfte aus
--	---------------	-----------------------	---------------

	Gewerbebetrieb lt. angefochtenem Bescheid	Betriebsausgaben lt. Berufungsentscheidung	Gewerbebetrieb lt. Berufungsentscheidung
1994	- 488.199,00	- 30.198,00	- 518.397,00
1995	-221.483,00	- 43.861,00	- 265.344,00
1996	267.405,00	- 26.434,00	240.971,00
1997	34.252,00	--	34.252,00
1998	146.138,00	--	146.138,00
1999	292.783,00	--	292.783,00
2000	168.187,00	--	168.187,00

Die Anpassung der **verrechenbaren IFB-Verluste aus den Vorjahren (§ 10 Abs. 8 EStG 1998)** führte zu folgenden Änderungen laut Berufungsentscheidung:

	Verrechenbar laut angefochtenem Bescheid	Verrechenbar laut Berufungsentscheidung	Differenz
1994	--	--	--
1995	--	--	--
1996	267.405,00	240.971,00	- 26.434,00
1997	34.252,00	34.252,00	--
1998	91.778,00	118.212,00	+ 26.434,00
1999	--	--	--
2000	--	--	--

Zum **Verlustabzug laut Berufungsentscheidung** in den berufungsgegenständlichen Jahren ist Folgendes auszuführen bzw. war dieser folgendermaßen zu ermitteln:

Auf Grund der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem der vorangegangenen Jahre entstanden sind (Verlustabzug).

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1989 bis 2002 abzuziehen.

Stand/Verluste 1989 und 1990: 262.302,00 S – verteilt auf 5 Jahre ab 1998 = 52.460,00 S/Jahr (wie bisher – siehe angefochtener Bescheid 2000)

Verlustentwicklungs- bzw. –verbrauchssituation ab 1991 (Beträge in S):

Ausgleichsfähige Verluste (nach Ausgleich mit verrechenbaren IFB-Verlusten) ab 1991 laut Berufungsentscheidung (Beträge in S):

1991	0,00
1992	0,00
1993	0,00
1994	- 438.558,00 (siehe beiliegendes Berechnungsblatt/Einkommensteuer 1994)
1995	- 238.882,00 (siehe beiliegendes Berechnungsblatt/Einkommensteuer 1995)
1996	0,00
1997	0,00
Summe	677.440,00

Verlustverbrauch laut Berufungsentscheidung:

	Einkünfte nach Abzug der sonstigen Sonderausgaben	Verluste 1989, 1990 jeweils 1/5	Verluste ab 1991
Stand 1.1.1998		262.302,00	677.440,00
Verbrauch 1998	200.611,00	<u>- 52.460,00</u>	<u>- 148.151,00</u>
Stand 1.1.1999		209.842,00	529.289,00
Verbrauch 1999	472.000,00	<u>- 52.460,00</u>	<u>- 419.540,00</u>
Stand 1.1.2000		157.382,00	109.749,00
Verbrauch 2000	348.675,00	<u>- 52.460,00</u>	<u>-109.749,00</u>
Stand 1.1.2001		104.922,00	0,00

Insgesamt war auf Grund obiger Ausführungen der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 bis 1996 insofern teilweise stattzugeben, als die vortragsfähigen Verluste zu erhöhen (1994, 1995) bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und parallel dazu das Ausmaß der verrechenbaren Verluste zu vermindern waren (1996).

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 war bezüglich des Begehrens auf Abänderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzuweisen; die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 waren jedoch im Hinblick auf die Höhe des Verlustabzuges abzuändern.

Die sich laut Berufungsentscheidung ergebenden Änderungen in der Berechnung und den Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Einkommensteuer für die berufsgegenständlichen Jahre ergeben sich aus beiliegenden Berechnungsblättern.

Anmerkung: Obgleich sich für das Jahr 1997 keine Änderung ergab, wurde der

Vollständigkeit halber und zwecks besserer Übersichtlichkeit auch diesbezüglich ein entsprechendes Berechnungsblatt beigelegt.

Beilage: 7 Berechnungsblätter (jeweils in S und €)

Linz, am 25. April 2007