



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker, Landwirtschaftskammer und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin VB Veronika Pfefferkorn über die Berufung des WS, vertreten durch Mag. jur. Siegfried Metzler, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 6900 Bregenz, Brielgasse 27, vom 8. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, dieses vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, vom 8. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 2002 und Einkommensteuer 1991 bis 2002 nach der am 21. Juni 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreff Einkommensteuer 1991 bis 1999 und 2002 wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Einkommensteuer 2000 wird teilweise stattgegeben:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit	<b>- 20.101,81 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt	645.843,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 504.174,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1.154.424,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 3.130,00 S

Verrechenbare Verluste der Vorjahre	- 277,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	646.843,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,-- S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	214.278,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 500,00 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	208.278,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500,00 S mit 6 %	12.547,44 S
Einkommensteuer	220.825,44 S
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 497.432,70 S
Festgesetzte Einkommensteuer	- 276.607,00 S
Berechnung der Einkommensteuer in Euro	- 20.101,81 €

Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 1992 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., von Beruf Versicherungsvertreter, hat mit Vereinbarung vom 27. Dezember 1991 GmbH Anteile und gleichzeitig ein Nutzungsrecht am Appartement SCVG zum Preis von insgesamt 2.613.425,-- S erworben. Das Nutzungsrecht beinhaltet das alleinige Nutzungsrecht für ein bestimmtes Appartement auf Betriebsbestehensdauer sowie ein gemeinsames Nutzungsrecht an den allgemeinen Flächen des Hotels, wobei der Bw. das Nutzungsrecht insofern verwertet, als er das Appartement der Hotelbetriebsgesellschaft zu Vermietung überlässt. Der Bw. hat in weiterer Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreff

des Appartements erklärt. Es wurden schließlich die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1991 bis 2002 und Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 2002 vom 8. Juli 2003 erlassen, mit welchen die Vermietung und Verpachtung wegen Liebhaberei als steuerlich unbeachtlich eingestuft wurde.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben mit dem Antrag, die Vermietung des TV im AV nicht als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen, die Höhe der Schuldzinsen nach Maßgabe der eingereichten Einkommensteuererklärungen zu berücksichtigen und die Zahlung an die Bank auf Grund der Haftung als Komplementär als nachträglichen Veräußerungsverlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. In der Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, das Finanzamt ginge bei der Vermietung des Top von einer steuerlich nicht relevanten Liebhabereitätigkeit aus, obwohl die Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss ausweise. Die Prognoserechnung sei zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit ex ante gestellt worden, treffe plausible Prognoseannahmen, die auch durch Gutachten belegt seien. Das Finanzamt widerlege diese Prognoserechnung in der Bescheidbegründung nicht, sodass die Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet seien. Weiters würden die Provisionseinnahmen aus den Versicherungsverträgen für die Prognoserechnung nicht berücksichtigt, weil – so die Begründung – diese nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet werden könnten, diese vielmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellten und jede Einkunftsart für sich zu betrachten sei. Die Berufung richte sich nicht gegen die Einkünftequalifikation, die nicht bestritten werde, sondern gegen die Nichtberücksichtigung bei den Prognoserechnung, da § 1 Abs. 3 LVO eine Liebhaberei für den Fall ausschließe, dass eine Betätigung bei wirtschaftlichem Zusammenhang oder wirtschaftlicher Verflechtung aufrecht erhalten werde. Genau diese wirtschaftliche Verflechtung und dieser wirtschaftliche Zusammenhang liege bei den Provisionseinnahmen aus den Versicherungsverträgen im Zusammenhang mit der Vermietung des Top im AV vor. Die in den Einkommensteuererklärungen beantragten Schuldzinsen stünden mit der beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang, seien durch Bankauszüge und Bankbelege nachvollziehbar belegt. Eine im Schätzungswege vorgenommene Kürzung auf jährlich 10.000,-- S (726,73 €) würde weder dem Veranlassungsprinzip noch dem Nachweis der beruflichen Veranlassung entsprechen. Die Zahlung an die Bank auf Grund der Haftung als Komplementär möge als Einlagevorgang den Stand des Kapitalkontos verändern, ändere im gleichen Ausmaß jedoch den Veräußerungsgewinn nachträglich. Es würde sich um negative Einkünfte im Sinne des § 32 EStG handeln, die bei der Veranlagung zu berücksichtigen seien.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung wird zur Vermietung im AV ausgeführt, die Einkünfte seien bisher nur negativ gewesen. Die Prognoserechnung für die Einkunftsquelle 'Vermietung und Verpachtung' ergebe keine positive Entwicklung. Daran

ändere auch die Bezugnahme auf das Gutachten M, welches nicht vorgelegt worden sei, nichts. Das Finanzamt bezweifle nicht, dass die in der Prognoserechnung angeführten Zahlen grundsätzlich von Hotelbetrieben in Z erreicht werden könnten, vermöge aber die Auffassung nicht zu teilen, dass diese Zahlen für die in Rede stehenden Hotelbetriebe unter den gegebenen Voraussetzungen realisierbar gewesen seien. Das Gutachten würde nicht erklären, warum die Nächtigungszahlen nicht nur hinter den prognostizierten, sondern auch hinter den durchschnittlich in Z verzeichneten gelegen seien und weshalb dies in den Prognoserechnungen von Beginn an unberücksichtigt geblieben sei. Das Gutachten beurteile die angenommene jährliche Preissteigerung von 5 % als plausibel, indem es diese mit den durchschnittlichen Preissteigerungen von Viersternehotels in Z in den Saisons 1986/97 und 1992/93 vergleiche. Nach Ansicht des Finanzamtes könne aber nicht wie in der Prognoserechnung mit einer 5 %igen Preissteigerung über zwanzig Jahre hindurch gerechnet werden, ohne dass irgendwelche qualitätssichernde oder –steigernde Investitionen vorgesehen seien. Im Gutachten werde weiters ein angenommener Zinssatz von 6 % für realistisch festgehalten, gleichzeitig aber eingeräumt, dass mittelfristig dieser Zinssatz zu gering veranschlagt sei, wobei der langfristig niedere Zinssatz unter Heranziehung der Zinssätze ab Mitte der 90er Jahre aus Sicht der Prognose somit mit tatsächlichen künftigen Werten gerechtfertigt sei. Zusammengefasst lasse sich somit sagen, dass das Gutachten zwar einzelne Parameter der Prognoserechnungen isoliert auf ihre allgemeine Plausibilität hin beurteile, tatsächlich bekannte Umstände im Bereich der begutachteten Vermietungstätigkeit, die gegen Ansätze in den Prognoserechnungen sprechen würden, aber nicht in die Beurteilung miteinbeziehen. Weiters würden in der 2002 vorgelegten Prognoserechnung die bis dahin tatsächlich bereits erzielten Ergebnisse nicht berücksichtigt werden. Die linear steigende Einnahmenentwicklung, welche tatsächlich nicht eingetreten sei, liege aber abseits jeglicher Lebenserfahrung. Es seien auch nicht die tatsächlich zu bezahlenden Zinsen in Ansatz gebracht worden. Zur Miteinbeziehung von Provisionseinnahmen sei zu bemerken, dass diese Einnahmen der Einkunftsart "Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit" zuzuordnen seien. Die beiden Tätigkeiten würden sich deutlich voneinander unterscheiden. Die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegen würde, könne nur anhand der für die in Betracht kommenden Einkünfte maßgebenden Vorschriften beantwortet werden, sodass die Einbeziehung der nichtselbständigen Tätigkeit in die Prognoserechnung rechtlich nicht in Betracht kommen würde. Auch die eidesstattliche Erklärung von OS betreffend Zuschlag für Versicherungsunternehmen würde erkennen lassen, dass die jeweilige Versicherung oder der Vermittler Nutzungsrechte an einem Top erwerben habe müssen, um Versicherungsverträge mit der Betreibergesellschaft abschließen zu können. Nun habe sich der Berufungswerber als Einzelperson entschlossen, diese Nutzungsrechte zu erwerben, obwohl auch der Kauf durch

die Versicherungsgesellschaft zum gleichen Ergebnis geführt hätte. Somit schließe die Behörde daraus, dass primär nicht nur wirtschaftliche Zwecke für den Erwerb ausschlaggebend gewesen seien, sondern auch andere Motive, welche steuerlich aber unbeachtlich seien. Zusammenfassend sei hinsichtlich der Vermietung festzuhalten, dass sowohl im Gutachten als auch in der Prognoserechnung von der Realität abstrahierendes Zahlenmaterial dargelegt worden sei, welches aber nicht geeignet sei, die objektive Ertragsfähigkeit der konkreten Betätigung Vermietung und Verpachtung aufzuzeigen. Ein Erreichen eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes sei nicht möglich, in der Vermietungstätigkeit könne daher keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle gesehen werden. Zur Zahlung als Komplementär der Firma K sei zu erwähnen, dass nie ein Aufgabegewinn ermittelt worden sei. Das mit Schriftsatz vom 15. September 2003 vorgelegte Judikat des VwGH vom 25. September 1985, 83/13/0186, beziehe sich nur auf solche Fälle, wenn anlässlich des Ausscheidens ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden sei. In Bezug auf den konkreten Fall, Bürgschaftsübernahme durch Gesellschafter, vertrete der VwGH z.B. in seiner Entscheidung vom 20. November 1996, 96/15/0004, und die Verwaltungspraxis in Rz 5873 der Einkommensteuerrichtlinien die Auffassung, dass die Leistung eines Mitunternehmers für Schulden der Gesellschaft einen Einlagevorgang darstelle und zu keiner Betriebsausgabe führe, sondern den Stand des Kapitalkontos erhöhe. Auch das Finanzamt vertrete die Meinung, dass die Leistungen des Bw. aus der Bürgschaft zugunsten der Gesellschaft grundsätzlich Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG darstellten. Weiters seien entgegen der Berufung die Schuldzinsen nicht nachvollziehbar belegt. Die Schuldzinsen seien im Schätzungswege mit 9 % der anerkannten Werbungskosten ermittelt worden, die Berechnung sei der Beilage zu entnehmen.

Der Bw. hat hierauf den Antrag auf Vorlage der Berufung, welche er vollinhaltlich aufrechterhalte, an den unabhängigen Finanzsenat gestellt, wobei er die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung begehrte. Der Berufungspunkt Schuldzinsen wurde schließlich mit Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag zurückgezogen.

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

Vorerst ist zu prüfen, ob hinsichtlich der Verwertung der Nutzungsrechte im Wege der Vermietung des Appartements auf Grund der in den Streitjahren erzielten Verluste überhaupt eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt oder nicht. Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines gewissen Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Weiters ist die Zahlung als Komplementär der Firma K streitgegenständlich.

Der Bw. hat mit Erklärung vom 22. Dezember 1998 eine Optionserklärung abgegeben, mit welcher er den Antrag gestellt hat, für das Objekt AV , TV § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 LVO in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 anzuwenden. Gemäß § 8 Abs. 3 LVO idF BGBl. 358/1997 sind § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1999 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.

Der Bw. hat also durch diese Optionserklärung zum Ausdruck gebracht, dass es seiner Ansicht nach bei der gegenständlichen Vermietung und Verpachtung um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO handelt, die bisher unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren war. Diese Subsumierung der Tätigkeit unter die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und überhaupt unter § 1 Abs. 2 LVO wurde freilich in der Berufung und mündlichen Verhandlung wiederum bestritten.

Die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF BGBl. 358/1997 unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2), die vorliegen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechte entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (Abs. 1) und den Betätigungen mit Liebhabereivermutung (Abs. 2) liegt darin, dass bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne ausgeschlossen ist (§ 6 LVO) und die Verluste der ersten drei Jahre jedenfalls anzuerkennen sind, ausgenommen im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs. 2 und Abs. 3 LVO).

Bei der gegenständlichen Verwertung der Nutzungsrechte im Wege der Vermietung der Appartements handelt es sich nach Ansicht des erkennenden Senates nicht um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO, sondern um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO idF BGBl. II Nr. 358/1997, also eine Tätigkeit, die in der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, 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) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. In typisierender Betrachtung stellt das Nutzungsrecht am (einzelnen) Hotelappartement im Nobelwintersportort eine private Kapitalanlage dar. Zudem kann es laut Benutzungsvereinbarung (Punkt 1.6) grundsätzlich zeitlich unbeschränkt selbst genutzt bzw. zur Nutzung an Freunde, Bekannte und Verwandte überlassen werden. Aber selbst dann, wenn die Verwertung der Nutzungsrechte der GmbH übertragen wurde und von dieser das Appartement vermietet wird, kann es immer noch – allerdings zeitlich eingeschränkt – vom Bw. selbst etwa für Ferienzwecke genutzt werden. Der Bw. hat hiezu in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass er bei Eigennutzungsbedarf dies bis jeweils August der Geschäftsleitung zu melden habe. Wenn der Bw. von dieser Möglichkeit auch tatsächlich nur sehr geringfügig Gebrauch gemacht hat, so ist dies seine individuelle Entscheidung, ändert aber an der prinzipiellen Möglichkeit nichts. Angemerkt wird hiezu noch, dass von einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung bei lediglich einem Appartement von vornherein überhaupt nicht geredet werden kann.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt nach § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei nur 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. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Erfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Z 1 und Z 2 LVO üblicherweise von einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ausgegangen wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) auszugehen. Zu dieser Dauer des absehbaren Zeitraumes wird ergänzend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, verwiesen, welches zur Vermietung von Eigentumswohnungen ergangen ist, jedoch von seinem Gehalt nach auch Bedeutung für die Beurteilung des absehbaren Zeitraumes für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und Z 2 LVO hat. Seit diesem Erkenntnis ist eben eine Zeitspanne von 20 Jahren als absehbarer Zeitraum

anzusetzen (vgl. ÖStZ 1996, 417 ff), welche Zeitspanne der verkehrsüblichen Dauer von Immobiliendarlehen entspricht.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH vom 28. März 2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen:

- zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch deren Gegenüberstellung mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Das bedeutet nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten

Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. VwGH vom 24. März 1998, 93/14/0028).

Der Bw. behauptet bei den in die Prognoserechnung einbezogenen Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit in Form von Provisionen in Höhe von 90.000, -- S jährlich einen wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Diese Provisionsseinnahmen hätte er ohne den Erwerb der Nutzungsrechte an dem Appartement und den damit verbundenen Abschlüssen von Versicherungsverträgen nicht erhalten.

Dieses Vorbringen wird nicht in Zweifel gezogen. Es ist freilich aus mehreren Gründen nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Denn zum Einen wird mit dem Vorbringen rein sachlich keine Verflechtung dargetan, wie sie in § 1 Abs. 3 LVO gefordert wird. Wie aus der vom Bw. abgeschlossenen Vereinbarung über den Erwerb eines Nutzungsrechtes hervorgeht, ist nämlich die Art der Nutzung dem Nutzungsberechtigten weitgehend freigestellt. Keinesfalls kann davon die Rede sein, dass der Bw. die ("verlustträchtige") Vermietung aufrechterhalten



muss. Ebenso wenig ist der Bw. daran gehindert, das erworbene Nutzungsrecht zu veräußern. Daraus ist aber zu schließen, dass die Provisionseinnahmen in keinem hier maßgeblichen Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung der in Rede stehenden Vermietung stehen. Zum Zweiten wird in rechtlicher Hinsicht auf § 1 Abs. 3 LVO verwiesen, welcher besagt, dass Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des § 1 Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. Der vorletzte Satz von § 1 Abs. 1 LVO bezieht sich ausschließlich auf die in § 2 Abs. 1 und 3 LVO genannten Betätigungen, das sind Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung bzw. die entgeltliche Überlassung von Gebäuden. Auf Grund des o.a. Nichtvorliegens solcher Betätigungen ist die Anwendung des § 1 Abs. 3 LVO von vornherein ausgeschlossen (vgl. Rauscher / Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Seite 62 ff). Demzufolge erübrigen sich weitere Ausführungen hiezu.

Die Prognoserechnung wurde erst im Jahre 2002 vorgelegt. Zu diesem Zeitpunkt standen die bis dahin tatsächlich erzielten Ergebnisse erklärungsgemäß bereits fest. Die Prognoserechnung hätte demzufolge die seit Beginn der Tätigkeit tatsächlich erzielten Ergebnisse und die nach bisherigen Erfahrungen im übrigen absehbaren Zeitraum realistisch noch zu erwartenden Ergebnisse zu beinhalten gehabt. Es wurden jedoch nur die ersten drei Jahre (1991 bis 1993) in der Prognoserechnung mit ihrem tatsächlichen Ergebnis (jeweils mit den Provisionseinnahmen) berücksichtigt, die anderen Jahre nicht mehr. Ohne Hinzurechnung der Provisionseinnahmen in der Höhe von jährlich 90.000,-- S haben die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse wie folgt betragen:

**1991:** - 72.504,-- S (Mieteinnahmen: 0,-- S), **1992:** - 292.928,61 S (ME: 83.450,97 S), **1993:** - 232.571,76 S (ME: 106.366,06 S), **1994:** - 224.959,80 (ME: 91.194,85 S), **1995:** - 176.200,46 S (ME: 77.342,51 S), **1996:** - 96.690,55 S (ME: 82.579,90 S), **1997:** - 62.836,84 S (ME: 70.595,50 S), **1998:** - 64.550,36 S (ME: 91.968,89 S), **1999:** - 48.551,32 S (ME: 95.873,83 S), **2000:** - 43.511,22 S (ME: 110.900,84 S) und **2001:** - 63.111,59 S (ME: 97.930, 64 S) betragen, ergibt insgesamt für 1991 bis 2001 einen

**Werbungskostenüberschuss in Höhe von - 1.378.416,51 S = - 100.173,43 €, wobei die Mieteinnahmen 908.203,99 S = 66.001,76 € betragen haben.** Hiezu ergibt im Vergleich die Prognoserechnung (ohne Hinzurechnung der jährlichen Provisionseinnahmen in Höhe von 90.000,-- S) für die Zeiträume 1991 bis 2001 einen **Werbungskostenüberschuss in Höhe von - 994.456,84 S = 72.270,-- €, wobei die Mieteinnahmen 1.256.303,16 S = 91.299,11 € betragen.**

Die Differenz in den Zeiträumen 1991 bis 2001 betreff der vorgelegten Prognoserechnung zum tatsächlichen Ergebnis beträgt somit **383.959,67 S (27.903,44 €)** an erhöhtem Werbungskostenüberschuss, wobei es bei den Mieteinnahmen Mindereinnahmen in Höhe von **348.099,17 S (25.297,35 €)** gegeben hat. Wie aus diesen Zahlen erkennbar ist, wurden die Mieteinnahmen wesentlich zu hoch und die Werbungskosten etwas zu niedrig prognostiziert.

Eine solche, von den tatsächlichen Verhältnissen abstrahierende Prognoserechnung ist keinesfalls geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit dieser konkreten Betätigung aufzuzeigen..

Es steht für den unabhängigen Finanzsenat angesichts der Werbungskostenüberschüsse 1991 bis 2001, welche insgesamt tatsächlich wie o.a. - 1.378.416,51 S (- 100.173,43 €) betragen, fest, dass mit der Verwertung der Nutzungsrechte kein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraume von 20, ja auch nicht bei einem verlängerten Zeitraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 von 23 Jahren, erzielt werden kann. Selbst bei Anerkennung der Prognoserechnung ab 2002, also inklusive der stetig steigenden auf Grund der bisherigen Ergebnisse eindeutig zu hoch angesetzten Mieteinnahmen, ohne Hinzurechnung der Provisionseinnahmen in Höhe von 90.000, -- S jährlich, ergibt sich für den Beobachtungszeitraum 1991 bis 2013, also in 23 Jahren, ein deutlicher Werbungskostenüberschuss in Höhe von **- 364.359,59 S (- 26.479,04 €)**.

Die in Rede stehenden Vermietungstätigkeit kann daher – zunächst allein nach rein innerstaatlichem Recht beurteilt - aus den o.a. Gründen als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle nicht anerkannt werden. Oder zusammengefasst und mit anderen Worten: Der Verwaltungsgerichtshof hat das sogenannte "ZM" bereits mehrfach beurteilt (24.2.2000, 97/15/0166; 30.10.2003, 2003/15/0029, 30.10.2003, 2003/15/0030, 30.10.2003, 2003/15/0031 und 30.10.2003, 2003/15/0032). Dabei setzte er sich eingehend mit der Plausibilität von Prognosen und der Beweiskraft exakt jenes Gutachtens auseinander, auf das sich auch der Bw. stützt. Wenngleich der Berufungsfall vom Sachverhalt her nicht völlig ident mit den erwähnten Beschwerdefällen ist und wenn die maßgebliche Rechtslage eine geringfügig andere ist, so gibt es nach Überzeugung des erkennenden Senates keinen überzeugenden Grund, von der Auffassung des Höchstgerichtes abzuweichen, nach welcher die in Rede stehende Vermietung eines Hotelappartements unter die Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung fällt und nach der objektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben ist.

Erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung erhob der Bw. gemeinschaftsrechtliche Bedenken. Er führte in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf Pülzl (SWK 2000/30, S 750) und Ruppe (UstG 1994, Kommentar, Tz 12 zu § 2) aus, dass nach der Judikatur des EuGH die Absicht, Gewinne zu erzielen nicht erforderlich sei und schon geringfügige

Einnahmen ausreichen. Die 6. EG-Richtlinie, die über dem nationalen Umsatzsteuergesetz und selbstverständlich auch über der nationalen Liebhabereiverordnung stehe, sehe solche Tätigkeiten als unternehmerische an. Es wäre diese dann als nicht unternehmerisch anzusehen, wenn hier nur eine private Vermietung gegeben wäre, wenn eine Nähe zu einem Konsumentenverhalten nachgewiesen werden könnte. Gerade dies sei hier nicht der Fall. Dieses Nutzungsrecht werde ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet und sonst zu gar nichts, es sei ausschließlich eine unternehmerische Tätigkeit. Es könne also umsatzsteuerlich von vornherein nicht Liebhaberei vorliegen, jede andere Entscheidung sei ein Verstoß gegen die unmittelbar anzuwendende 6. EG Richtlinie.

In dem vom Bw. zitierten Fachartikel wird ausgeführt, dass EU-rechtlich eine Abgrenzung unternehmerischer Einnahmeerzielung einerseits und privater Bedürfnisbefriedigung (=Konsum) andererseits sei im Sinne der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere i.S. d. Art 4, zulässig und geboten sei (EuGH 26.9.1996, Rs. C-230/94, "Enkler", daran anschließend BFH, BStBl. 1997 II 368). Es genüge also nicht die Tarnkappe gelegentlicher Einnahmeerzielung über Hobby und Privatvergnügen überzuziehen, um als Unternehmer den Vorsteuerabzug zu erhalten. Entscheidend sei, ob im Kern eine marktwirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmeerzielung entfaltet wird oder Privatvergnügen als unternehmerische Tätigkeit getarnt werde. § 1 Abs. 2 Z 1 und Z 3 LVO seien in diesem Sinne nicht zu beanstanden. Würden dagegen Eigenheime, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten marktüblich bewirtschaftet, so liege i.S.d. Artikel 4 der 6. MWSt-RL und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH eine unternehmerische Tätigkeit vor. Der Vorsteuerabzug könne daher nicht mit dem Hinweis auf Liebhaberei verweigert werden. Es wäre EU-rechtlich zulässig, die Wohnraumvermietung insgesamt unecht steuerfrei zu stellen und so vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Es sei jedoch nicht mit der 6. MWSt-RL zu vereinbaren, den Vorsteuerabzug im Bereich der Wohnraumvermietung vom ertragsteuerlichen Ergebnis (Totalüberschuss oder Totalverlust) abhängig zu machen.

Es stellt sich also die Frage, ob die rein innerstaatliche Regelung EG-konform ist. Hierzu wird auf einen erst jüngst erschienen Fachartikel (Sarnthein, "Liebhaberei bei kleiner Vermietung EG-konform", ÖStZ 12/2005, S 273 ff) verwiesen. In dieser Arbeit wird u.a. ausgeführt, der österreichische Gesetzgeber sei davon ausgegangen, dass die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum unecht befreit werden (iSd Art. 13 Teil B Buchstabe b 6. RL), dafür aber die in Österreich gewohnte traditionelle Bezeichnung "Liebhaberei" beibehalten werden sollte. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis (richtig wäre "Beschluss") vom 26.5.2004, 2000/14/0021, EU 2004/002, erkannt, dass ab dem Beitritt Österreichs zur EU die Liebhaberei, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum

betreffe, eine unechte Befreiung iSd Art. 13 B, Buchstabe b, 6. RL, darstelle (ebenso Zorn, SWK 2004, Nr. 19). Der VwGH habe ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt, weil ihm ungeklärt schien, ob Österreich die Grundstücksvermietung in verschiedene Kategorien, jeweils mit unterschiedlichen Rechtsfolgen regeln dürfe. Das Vorabentscheidungsersuchen habe einerseits eine Liebhabervermietung, andererseits eine Vermietung eines gemeinnützigen Vereins betroffen. Der EuGH werde möglicherweise, weil der Umsatzsteuerbescheid betreffend Liebhabervermietung nicht mehr im Rechtsbestand sei, in seinem Vorabentscheidungsurteil keine Aussage zur Liebhaberei treffen. Die Antwort des EuGH werde sich möglicherweise auf die verbleibende Frage der Vermietung gemeinnütziger Vereine beschränken und dann mäßige praktische Bedeutung haben. Die Vermögensverwaltung durch gemeinnützige Vereine sei ein atypischer Sonderfall. Bei Einschätzung der Rechtslage stelle – so Sarnthein – die Frage, ob die EG-Konformität der österreichischen Liebhaberei bei kleiner Vermietung außer Zweifel stehe, oder ob der VwGH, bei dem ja mehrere einschlägige Fälle anhängig sein dürften, die kleine Vermietung erneut dem EuGH vorlege. Diese Frage sei laut Ansicht des Autors zweifelsfrei zu beantworten. Wie die Kommission der EG in ihrer Stellungnahme vom 27.9.2004 zum vorgenannten Vorabentscheidungsverfahren klar ausspreche, sei die österreichische Regelung zur Liebhaberei bei verlustträchtiger Vermietung von zur Lebensführung des Steuerpflichtigen nutzbaren Wohnraum EG-konform. Aus dieser Stellungnahme ergebe sich aber auch, dass der Mitgliedstaat weitesten Spielraum habe, wenn er von seinem Wahlrecht, die Grundstücksvermietung steuerbefreit oder steuerpflichtig zu regeln, Gebrauch macht. Österreich befinde sich mit der unechten Befreiung bei der kleinen Vermietung innerhalb dieses Spielraumes. Gleiches ergebe sich auch aus der mittlerweile ergangenen Judikatur des EuGH. Aus dem Urteil des EuGH vom 29.4.2004, C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep BV, ergebe sich, dass der Mitgliedstaat, Holland, verlustbringende Vermietungen unecht befreien darf, während gewinnbringende Vermietungen steuerpflichtig seien. Im Vergleich zu EG-konformen Regelungen anderer Mitgliedstaaten erweise sich die österreichische Liebhabereiregelung überhaupt als sehr milde.

Der erkennende Senat sieht keine Veranlassung, die belegten Ausführungen in dem letztgenannten Artikel in Frage zu stellen und schließt sich vor allem auf Grund der angeführten Stellungnahme der EG-Kommission samt den Schlussfolgerungen diesen sinngemäß an. Nach gegenwärtigem Erkenntnisstand ist die Rechtsmeinung Pülzls überholt. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf Ruppe (UstG 1994, Kommentar, Tz 248 zu § 2). Danach ist der richtige Kern der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift die Ausklammerung von Tätigkeiten, die der Konsumsphäre zuzuordnen sind, aus dem

Unternehmerbegriff. Auf diesem Gedanken baut – nach Ruppe – offenbar auch die Liebhabereiverordnung des BMF auf.

Der Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung das Eventualbegehren gestellt, die mit der Appartementvermietung in Zusammenhang stehenden Provisionseinnahmen steuerfrei zu belassen. Diesem Begehren kann nicht Rechnung getragen werden. Hiefür fehlt eine Rechtsgrundlage. Im Übrigen wird auf die vorausgegangenen Ausführungen zu § 1 Abs. LVO verwiesen, wonach lediglich ein Konnex zwischen dem Erwerb des Nutzungsrechtes einerseits und dem Abschluss von Versicherungsverträgen andererseits besteht, wonach aber die Provisionseinnahmen selbst nicht mit der Vermietung des Hotelappartements zusammenhängen. Hinzu käme, dass es jedenfalls unzulässig ist, allein die Provisionseinnahmen herauszuschälen und die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten unberücksichtigt zu lassen.

Da bei der gegenständlichen Vermietung der Nutzungsrechte an dem Appartement eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO vorliegt, folgt daher die umsatzsteuerliche Beurteilung im Ergebnis der ertragsteuerlichen.

Betreff der Zahlung als Komplementär der Firma K KG wird ausgeführt: Hinsichtlich des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes wird auf das Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen, das auch vom Vertreter des Finanzamtes unbeeinsprucht blieb. Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung wird ebenfalls auf das Berufungsvorbringen verwiesen. Da demnach davon ausgegangen werden kann, dass ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden ist, indem der Bw. im Zuge der Geltendmachung der Haftungsinsanspruchnahme als nachträgliche Betriebsausgabe jenen Betrag in Abzug gebracht hat, welchen er als negatives Kapitalkonto nicht auffüllen musste, steht einer Berücksichtigung dieses Begehrens nichts mehr entgegen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuer 2000 war, wie aus dem Spruch ersichtlich, teilweise stattzugeben.

Ansonsten war aus den o.a. Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juli 2005