



GZ. RV/0627-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 31. August 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Günther Schönauer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betr. Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989, Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1990 und Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1990 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. errichtete im Jahr 1987 im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft eine Eigentumswohnung (Wohnpark MA). Für die berufsgegenständlichen Jahre 1987 bis 1990 erklärte er im Zusammenhang mit dieser Wohnung Verluste aus Vermietung und Verpachtung und machte entsprechend Vorsteuern geltend.

Zum chronologischen Ablauf der für die berufsgegenständlichen Jahre ergangenen Bescheide bis zum Ergehen der jetzt in Berufung gezogenen Bescheide wird auf die Berufungsentscheidung des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. März 1999, GZ. RV-083.95/1-6/1995, RV-003.96/1-6/1996 verwiesen.

Mit den berufsgegenständlichen Bescheiden vom 30. Juni bzw. 20. Juli 1995 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989 wieder auf und erließ geänderte Abgabenbescheide sowie hinsichtlich der Jahre 1987 und 1990 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide. Dabei beurteilte das Finanzamt die Vermietung als steuerliche Liebhaberei.

Die dagegen erhobene Berufung wurde vom Berufungssenat bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich mit Berufungsentscheidung vom 24. März 1999 abgewiesen. Diese Berufungsentscheidung folgte im Wesentlichen der Ansicht des Finanzamtes, dass aus den Abgabenerklärungen und den diesen angeschlossenen Beilagen für die Jahre 1987 bis 1990 sowie den vorgelegten Unterlagen, die lediglich die Höhe und nur ansatzweise den Grund der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse dokumentierten, die Frage des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle nicht beurteilt werden hätte können. Es sei insbesondere nicht ersichtlich gewesen, zu welchen Zeitpunkten ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eintreten sollte.

Auch hinsichtlich der Sachbescheide folgte die Berufungsbehörde der Ansicht des Finanzamtes, dass die Vermietung für die berufsgegenständlichen Jahre eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit darstelle. Erst ab 1991 - nach erfolgter Fremdmitteltilgung und somit nach Änderung der Bewirtschaftungsform - sei im Hinblick auf die Möglichkeit zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb einer absehbaren Zeit, eine Einkunftsquelle anzunehmen.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob der Abgabepflichtige Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der in seinem Erkenntnis vom 16. September 2003, ZI. 2000/14/0159-7 die angefochtene Berufungsentscheidung, soweit es Wiederaufnahme für Verfahren sowie

Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1987 bis 1990 betraf, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufhob.

Da es sich bei der gegenständlichen Berufungsentscheidung um ein fortgesetztes Verfahren handelt, wird – um Wiederholungen zu vermeiden - hinsichtlich der detaillierten Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes auf die Berufungsentscheidung des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. März 1999, GZ. RV-083.95/1-6/1995, RV-003.96/1-6/1996 und insbesondere auch auf den Inhalt des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2003 verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof begründete die Aufhebung der Berufungsentscheidung zusammengefasst im Wesentlichen folgendermaßen:

Sowohl für Zeiträume vor In-Kraft-Treten der LVO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, sei eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren sei, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Im gegenständlichen Fall sei von entscheidender Bedeutung, ob in der gänzlichen Fremdmitteltilgung (zu Beginn des Jahres 1991) eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken sei. Liege eine Sondertilgung, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel und damit eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, so sei diese Sondertilgung bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliege gedanklich auszuklammern (vgl. das Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0032). Die Vermietung wäre für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart habe eine neue Beurteilung zu erfolgen.

Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, so erfolgt eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit.

Die belangte Behörde schließe in ihrer Berufungsentscheidung nicht aus, dass die vom Bw. betriebene Vermietung unter Berücksichtigung der vorgenommenen Fremdmitteltilgung geeignet sein könne, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Gesetzt den Fall, die Fremdmitteltilgung stelle keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, so sei auf der Grundlage des von der Berufsbehörde festgestellten Sachverhaltes nicht auszuschließen, dass

die vom Berufungswerber betriebene Tätigkeit für alle Streitjahre als Einkunftsquelle und als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen sei.

Die Beschwerde lasse die Feststellung des angefochtenen Bescheides, wonach aus der streitgegenständlichen Vermietung ohne Berücksichtigung der im Jahr 1991 vorgenommenen Sondertilgung der Fremdmittel in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar wäre, unbekämpft. Es sei sohin unbestritten, dass die Vermietung, wie sie sich vor der (zu Beginn des Jahres 1991 erfolgten) Fremdmitteltilgung darstelle, nicht geeignet sei innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Gesetzt den Fall die Tilgung der Fremdmittel stelle eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, wäre daher für Zeiträume bis zu dieser Änderung keine Einkunftsquelle und keine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit anzunehmen, sondern erst ab dem Zeitpunkt der Änderung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof stelle die Sondertilgung der Fremdmittel dann keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, wenn diese Art des Fremdmittelabbaues Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen sei (vgl. die Erkenntnisse vom 28. März 2001, 98/13/0032 und vom 19. Juli 2000, 96/13/0021).

Die belangte Behörde vertrete dem gegenüber im angefochtenen Bescheid die Auffassung eine Sondertilgung von Krediten aus nicht durch die Vermietung erwirtschafteten Geldmittel stelle in jedem Fall eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Es komme daher nicht darauf an, ob die Rückzahlung von Beginn an geplant gewesen sei. Damit habe die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und als Folge dessen Feststellungen über den am Beginn der Investition vom Beschwerdeführer gefassten Finanzierungsplan nicht getroffen. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass er beim Einsteigen in das Bauprojekt eine bestimmte Fremdmittelfinanzierung habe übernehmen müssen, die kurzfristige Fremdmitteltilgung von ihm aber von vornherein geplant gewesen sei. Soweit der angefochtene Bescheid Umsatz- und Einkommensteuer 1987 und 1990 betrifft, sei er somit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

In der Beschwerde werde zwar in keiner Weise konkret die Fehlerhaftigkeit der Feststellungen des angefochtenen Bescheides betreffend die erst durch die Beantwortung des Vorhaltes vom 3. April 1992 dem Finanzamt bekannt gewordenen und damit im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommenen Tatsachen dargetan. Da allerdings gem. § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme der Verfahren nur zu verfügen sei, wenn die Kenntnis der neu hervorge-

kommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führe, gem. § 307 Abs. 1 BAO ist mit der Wiederaufnahme die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden, erweise sich auch die Wiederaufnahme der Verfahren als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Wegen des auf die Verkenntung der Rechtslage zurückzuführenden Unterbleibens der Feststellung über den vom Beschwerdeführer hinsichtlich seiner konkreten Eigentumswohnung von vornherein gefassten Finanzierungsplanes könne nicht beurteilt werden, ob neu hervorgekommene Tatsachen im Zusammenhang mit sonstigen Verfahrensergebnissen zu Recht zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Im **fortgesetzten Verfahren** wurde vom jetzt zuständigen Unabhängigen Finanzsenat das Finanzamt aufgefordert, sich zum Verfahren zu äußern, wobei dieses im Schreiben vom 29. März 2004 die Ansicht vertrat, dass es der üblichen wirtschaftlichen Vorgangsweise widerspreche, dass jemand derart hohe Nebenkosten (ca. 340.000,00 S) und Zinsen (laut Berufungsentscheidung ca. 125.000,00 S) in Kauf nimmt, wenn tatsächlich entsprechendes Eigenkapital kurzfristig zur Verfügung stehe und von Anfang an eine kurzfristige Rückzahlung geplant sei. Im Übrigen seien 1987 im betrieblichen Bereich auch noch erhebliche Kredit- und Darlehenszinsen angefallen. Auch wurde trotz entsprechender Mittel offensichtlich keine Rückzahlung forciert.

Vom Bw. wurden mit **Schriftsatz vom 29. Mai 2004** weitere Unterlagen zum Nachweis der von Anfang an bestehenden Rückzahlungsabsicht der Darlehen vorgelegt.

Weiters führte er im Wesentlichen aus, dass er sich gem. Treuhand und Geschäftsbesorgungsvertrag sich am 4. August 1987 verpflichtet habe eine Wohnung um einen Gesamtbetrag von 895.000,00 S zu erwerben. In diesem Treuhand und Geschäftsbesorgungsvertrag sei unter Punkt 1.1.4. sowohl die Beschaffung der Zwischen/Endfinanzierung als auch die Bürgschaft für die Finanzierung als Leistung der Treuhänderin angeführt. Bereits damals habe er den Treuhänder darauf hingewiesen, dass er das Objekt als Ertragsobjekt ansehe und die Vermietung unabhängig von allen Anführungen im Prospekt selbst durchführe und die Wohnung selbst verwalte. Nach Fertigstellung der Wohnung habe er mit 1. März 1989 mit der Firma C einen Mietvertrag über die Wohnung abgeschlossen.

Im Treuhandvertrag sei er als Käufer darauf hingewiesen worden, dass er zumindest Eigenmittel von 205.000,00 S haben müsse um die Wohnung finanzieren zu können. Bei einer diesbezüglichen Anfrage im Zuge des Kaufes sei ihm mitgeteilt worden, dass es sich hier um einen

Mindestbetrag handle und dass er selbstverständlich in Abstimmung mit dem finanzierenden Bankinstitut höhere Eigenmittel einzahlen könne.

Ausdrücklich halte er fest, dass er die Liegenschaft als Ertragsobjekt ansehe und Teile des "Gesamtpaktes" (wie z.B. Vermietung, Finanzierung, laufende Betreuung) für ihn keine Gültigkeit gehabt hätten. Zum Kauf des Objektes sei es durch Vermittlung durch Steuerberater SLG gekommen, dem bekannt gewesen sei, dass er für einen Klienten (späteren Mieter) ein Mietobjekt in Linz gesucht hätte. Da die Anlage bereits größtenteils verkauft gewesen sei, habe er ohne detaillierte Kenntnis des gesamten Paktes die Investitionsentscheidung schnell treffen müssen. Die Firma C als Mieter habe im Zuge ihrer österreichweiten Tätigkeit einen Standort (Büro/Wohnung) in Linz benötigt.

Wie aus den Beilagen hervorgehe, habe er sowohl im Jahr 1986 als auch 1988 laut der dem Finanzamt übermittelten Vermögensaufstellung über entsprechende finanzielle Mittel verfügt, um die Wohnung aus Eigenmitteln finanzieren zu können. Aus diesen Mitteln habe er den Wohnungskauf finanzieren wollen, was jedoch, wie im Folgenden erläutert werde, kurzfristig nicht möglich gewesen sei. Die Lebensversicherung sei ca. 1981 abgeschlossen worden (Laufzeit 10 Jahre) und es wäre gem. Vorscheurechnung geplant gewesen die letzte Rate des Kredites spätestens 1991 mit einer Rückzahlung der Lebensversicherung zu bezahlen.

Der Vollständigkeit halber weise er darauf hin, dass der Kaufvertrag über den Grundanteil am 29. September 1987 ausgehend vom Treuhandvertrag unterfertigt worden sei. Gem. Treuhandvertrag und Kaufverträgen habe er insgesamt 895.000,00 S zu finanzieren gehabt, von denen mindestens 205.000,00 S Eigenmittel sein mussten. Wie sich das ganze Investment aufteile habe er erst am 20. Juni 1989 im Zusammenhang mit der Beendigung der Bauarbeiten mit der Übergabe des Objektes am 25. November 1988 erfahren. Dass in diesem Kaufpreis Zwischenfinanzierungszinsen und Kreditgebühren eingerechnet gewesen seien, sowie eine Vermittlungsgebühr für eine Bürgschaft habe er zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung nicht gewusst. Für ihn sei nur das Gesamtinvestment interessant gewesen.

Wie aus der Kostenaufstellung ersichtlich sei, sei die Zwischenfinanzierung sowie die Bürgschaft für das Darlehen Bestandteil des gesamten Kaufpreises. Aus der annähernden Übereinstimmung zwischen Gesamtkosten laut Treuhandvertrag (895.000,00 S) und Gesamtaufwand laut Endabrechnung (900.795,79 S) sei klar erkennbar, dass die Beschaffung des Hypothekendarlehens – welches von ihm in der Folge getilgt worden sei – Teil des Gesamtpaketes gewesen sei. Ein Erwerb der Wohnung ohne diese Zwischenfinanzierung wäre nicht

möglich gewesen. Eine derartige Vorgangsweise sei bzw. sei bei den üblichen steuerlich optimierten Bauherrenmodellen vielfach anzutreffen.

Im Jahr 1988 habe er erfahren, dass sein Treuhänder am 29. Juli 1988 für das in Frage stehende Projekt in seinem Namen einen Darlehensvertrag inklusive Pfandbestellungsurkunde abgeschlossen habe und gleichzeitig auch einen Zessionsvertrag. Er sei von dieser Vorgangsweise einigermaßen überrascht gewesen und habe sich im Anschluss daran, sowohl mit der Bank als auch mit den Ansprechpartnern beim Treuhänder in Verbindung gesetzt.

Von Seiten des Treuhänders und von Seiten der Bank sei ihm zusammengefasst mitgeteilt worden, dass

- ein Verzicht auf die Zwischenfinanzierung aus grundbuchsrechtlichen Gründen nicht möglich sei
- trotz vollständiger Bezahlung mit Eigenkapital er mit seinem Objekt für die Gesamtschulden am Objekt mithafte (noch nicht erfolgte Begründung von Wohnungseigentum – zu diesem Zeitpunkt habe noch Miteigentum bestanden)
- die Kosten für Zinsen des Kredites, der Vermittlung und für die Bürgschaft bereits in der Kaufsumme abgegolten seien
- eine Änderung von der fixierten Vorgangsweise für ihn hohe Kosten verursachen würde, da er als Einzelfall alle Zusatzkosten (Änderung Pfandurkunde, vorzeitige Parifizierung eventuelle Änderungen im Parifikat, gesonderte Grundbucheintragung etc.) zu bezahlen hätte und aus dieser Vorgangsweise keinen Vorteil hätte (Zinsen seien vorweg bezahlt).

Er sei von Beginn weg einverstanden gewesen, dass die im Zuge der Baumaßnahmen notwendige Zwischenfinanzierung aus verwaltungsökonomischen Gründen über ein so genanntes Baukonto erfolge; er wäre jedoch niemals einverstanden, dass er im Anschluss daran einen langfristigen Kredit aufnehme. Dies widerspreche auch jeder kaufmännischen und kostenbewussten Logik, dass er einen Kredit mit 8,25 % Zinsen aufnehme und auf der anderen Seite wesentlich höhere liquide Mittel zu wesentlich niedrigeren Zinsen veranlasse. Es widerspreche jeder kaufmännischen Vernunft anders vorzugehen, gerade dann wenn er es sich zuschreiben dürfe, in allen seinen Handlungen und auch im Zuge seiner Unternehmensberatung den Gedanken der Kostenminimierung und Wirtschaftlichkeit in allen Überlegungen den Vorzug zu geben.

Der Darlehensvertrag sowie der Zessionsvertrag sei nicht von ihm sondern vom Treuhänder unterfertigt worden.

Nach Vorliegen der Endabrechnung und somit nach Bekanntgabe der Gesamtinvestitionssumme habe er die Rückführung der Zwischenfinanzierung in Angriff genommen, da er auf die grundbücherliche Abwicklung (Wohnungseigentumsvertrag und Grundbucheintragung) nicht mehr habe warten wollen.

Wie aus der Beilage hervorgehe, habe die Bank mit 13. März 1991 bestätigt, dass der Gesamtkredit getilgt worden sei. Neben den monatlichen Raten seien von ihm folgende Tilgungen ausgehend von seinen Aktiva, welche er bereits beim Wohnungskauf besessen habe, vorgenommen worden:

09.02.1990	200.000,00 S
03.12.1990	100.000,00 S
07.02.1991	373.816,00 S

Insbesondere auch auf Grund des engen zeitlichen Zusammenhanges zwischen Endabrechnung Juni 1989 und Kredittilgung (1. Teil Februar 1990) sei erkennbar, dass dies von vornherein geplant gewesen sei. Weiters könne eine derartige Tilgung Anfang der Vermietungstätigkeit (Mietbeginn März 1989) welche innerhalb von 2 Jahren ab Beginn der aktiven Einkünfteerzielung erfolgt sei, zu keiner Änderung der Bewirtschaftung führen (vgl. hierzu Pkt. 17.1 letzter Absatz Liebhabereirichtlinien).

Dass eine noch individuellere Abwicklung, welche von ihm immer betrieben worden sei, im Zusammenhang mit der gesamten Organisation des Projektes nicht möglich gewesen sei, könne aus dem Schreiben vom 19. Jänner 1993 hinsichtlich Kosten für Gehsteig abgeleitet werden, aus dem hervorgehe, dass die Verbindung mit dem Treuhänder nach Fertigstellung des Objektes noch weiter besteht.

Mit 1. August 1991 sei er informiert worden, dass er nunmehr grundbücherlicher Eigentümer des Objektes sei. Ebenso liege der Grundbuchsauszug für die Eintragung seines Wohnungseigentums bei. Die vom Treuhänder in seinem Namen aufgenommene Zwischenfinanzierung sei zu diesem Zeitpunkt vollständig getilgt gewesen.

Er habe die Finanzierung aus Eigenmittel von Beginn an geplant. Die Mittel seien nachweislich ausreichend vorhanden gewesen. Zum ehestmöglichen Zeitpunkt an dem die Kreditrückführung ohne Risiko möglich gewesen sei (nach Fertigstellung, Übergabe und absehbarer

Grundbuchseintragung) habe er die Zwischenfinanzierung geführt. Die kurzfristige Kreditaufnahme sei nicht zu vermeiden gewesen. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart könne somit nicht vorliegen.

In der mündlichen Verhandlung am 31. August 2004 wurden vom Bw. und auch vom Finanzamt im Wesentlichen die bereits im vorangegangenen Verfahren vorgetragenen Argumente wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme nur zu verfügen, wenn die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führt.

Wie schon in den die Wiederaufnahme verfügenden angefochtenen Bescheiden ausgeführt, obliegt es gem. § 119 BAO dem Steuerpflichtigen steuerlich bedeutsame Umstände vollständig offen zu legen, was bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges umfassendes und klares Bild von dem für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (VwGH vom 20.9.1989, 88/13/0072), wobei auch diffizile Gestaltungen eines unterschiedliche rechtliche Beurteilungen zulassenden Vorganges bekannt zu geben sind (vgl. VwGH vom 8.9.1983, 81/15/0033). Bloß zu vermutende Tatsachen stellen keinen der Behörde schon bekannten Tatsachen dar. Wenn ein Abgabepflichtiger unvollständige Angaben macht, die das Vorliegen bestimmter Tatsachen nicht klar erkennen lassen, kann die Abgabenbehörde später zu Recht geltend machen, dass ihr relevante Tatsachen durch die Erklärung des Steuerpflichtigen nicht hinreichend bekannt gewesen seien und somit ist es rechtens, wenn sie eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt.

Im vorliegenden Fall ist zur Offenlegung des Sachverhaltes durch den Bw. bzw. zu einem späteren Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel festzuhalten:

Weder aus den Abgabenerklärungen noch aus den angeschlossenen Beilagen für 1987 bis 1990 und den diesbezüglich vorgelegten Unterlagen, die lediglich die Höhe und nur oberflächlich den Grund der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse dokumentierten, konnte im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen – die Vermietungstätigkeit zunächst anerkennenden – Bescheide die Frage des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle beurteilt werden, insbesondere war auch nicht ersichtlich, **wann** ein

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eintreten sollte. Von einer Offenlegung iSd. § 119 BAO kann somit nicht gesprochen werden.

Zu den im Rahmen des Vorhaltes vom 3. April 1992 vom Finanzamt angeforderten Unterlagen äußert sich der Betriebsprüfer (Aktenvermerk vom 26. Juni 1992) dahingehend, dass diese Unterlagen ihm für die Prüfung einer Einkunftsquelle Mietobjekt MA im Zuge der Betriebsprüfung nicht zur Verfügung gestanden hätten.

Zum damaligen Zeitpunkt waren dem Finanzamt weder die Verträge, der Projektentwurf, die Bedingungen der Fremdfinanzierung, noch die vom Abgabepflichtigen handschriftlich verfasste Ertragsvorschau bzw. jene, die im Prospekt enthalten ist, bekannt gewesen. Entgegen den Ausführungen des Bw. bzw. entsprechend den späteren Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, wonach er selbst eine Vielzahl dieser Unterlagen erst bei der Firma IM habe anfordern müssen (was sich auch mit dem Inhalt eines entsprechenden Schreibens an diese Gesellschaft deckt), wurden diese Unterlagen offenbar auch nicht im Zuge der den Zeitraum 1988 bis 1990 umfassenden Betriebsprüfung vorgelegt bzw. waren sie jedenfalls nicht Thema des Verfahrens und wirkten sich daher auch nicht auf die nach diesem Verfahren neu erlassenen Bescheide aus.

Kenntnis vom Inhalt der die Vermietungstätigkeit relevanten Unterlagen hat die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz jedenfalls erst Ende April 1992 durch Entsprechung des Vorhaltes vom 3. April 1992 erlangt. Wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vor der Finanzlandesdirektion eingeräumt hat bzw. aus seinem seinerzeitigen Schreiben an die Firma IM hervorgeht, wurden die für die Wiederaufnahme des Verfahrens relevanten Unterlagen von ihm selbst erst im April 1992 von der genannten Firma angefordert, konnten somit dem Prüfer der oben angeführten Betriebsprüfung gar nicht bekannt sein, sodass es diesem nicht möglich gewesen ist, die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu überprüfen.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw. der Abgabenbehörde sei der relevante Sachverhalt auch deswegen bekannt gewesen, weil sie bei der Erstveranlagung des Jahres 1991 die Höhe der AfA von 2 auf 1,5 % gekürzt habe, so ist dem zu entgegnen, dass dies eine sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 zwingende Rechtsfolge ist, die keinerlei Kenntnis eines weitergehenden Sachverhaltes voraussetzt.

Die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Prospekt samt darin enthaltener Ertragsvorschau, die Vielzahl der mit Firmen der I-Gruppe ab-

geschlossenen Verträge, die Bedingungen der Zwischen- und Endfinanzierung, die handschriftliche Prognoserechnung stellen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sehr wohl Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens iSd. § 303 BAO dar.

Zum Einwand des Bw., dass nach der Rechtsprechung des VwGH neue Erkenntnisse im Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Tatsachen seien und die rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei keinen Wiederaufnahmsgrund darstelle, ist festzuhalten: Diese Ausführungen geben die Rechtsprechung zwar richtig wieder, allerdings hat die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Abgabenbehörde erster Instanz diese Maßnahme nicht auf eine geänderte rechtliche Beurteilung bereits bekannter Tatsachen oder Beweismittel gestützt. Vielmehr war es so, dass erst die Kenntniserlangung bereits existierender (vgl. die obige Darstellung) – jedoch der Behörde noch nicht bekannter – Beweismittel durch die Abgabenbehörde zu im Spruch anders lautenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden geführt hat.

Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation ist aber eine Wiederaufnahme des Verfahrens dahingehend, dass eine bislang als Einkunftsquelle anerkannte Betätigung nunmehr keine Berücksichtigung mehr findet, sondern Liebhaberei darstellt, jedenfalls zulässig (vgl. z.B. VwGH vom 5.5.1992, 92/14/0006).

Die Aufhebung der bisherigen Berufungsentscheidung durch den VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.9.2003, 2000/14/0159 erfolgte wegen des auf die Verkennung der Rechtslage zurückzuführenden Unterbleibens der Feststellung über den vom Bw. hinsichtlich seiner konkreten Eigentumswohnung von vornherein gefassten Finanzierungsplanes. Es könne nämlich nicht beurteilt werden, ob die neu hervor gekommene Tatsachen im Zusammenhang mit sonstigen Verfahrensergebnissen zu Recht zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten. Dazu wird auf die rechtlichen Ausführungen zu den Sachbescheiden unter Punkt 2. verwiesen.

Zur Begründung der Ermessensübung wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. März 1999, GZ. RV-083.95/1-6/1995, RV-003.96/1-6/1996 verwiesen.

2. Sachbescheide

Nach den Ausführungen des VwGH ist sowohl für Zeiträume vor In-Kraft-Treten der Liebhabereiverordnung 1990 als auch für Zeiträume, in welchem die Liebhabereiverordnung 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines

Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass aus der streitgegenständlichen Vermietung ohne Berücksichtigung der im Jahr 1991 vorgenommenen Sondertilgung für Fremdmittel in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar wäre. Dies wurde vom Bw. in der seinerzeitigen Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde nicht bekämpft. Es ist sohin unbestritten, dass die Vermietung, wie sie sich vor der (zu Beginn des Jahres 1991 erfolgten) Fremdmitteltilgung darstellt, nicht geeignet ist innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (vgl. VwGH v. 16. September 2003, ZI. 2000/14/0159-7).

Im gegenständlichen Fall ist daher von entscheidender Bedeutung, ob in der gänzlichen Fremdmitteltilgung (zu Beginn des Jahres 1991) eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken ist. Liegt eine "Sondertilgung", somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel und damit eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, ist diese Sondertilgung bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Die Vermietung wäre für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart ist eine neue Beurteilung vorzunehmen.

Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, so erfolgt eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit.

Ist im vorliegenden Fall durch die Sondertilgung keine Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen, so ist nach den Prognosen von einem Gesamteinnahmenüberschuss von **deutlich unter 20 Jahren auszugehen**, somit wäre in diesem Fall vom Vorliegen einer Einkunftsquelle von Beginn an auszugehen.

Streitentscheidend ist somit die Beantwortung der Frage, wann der Entschluss zur Rückzahlung des gegenständlichen Hypothekendarlehens (mit drei Ratenzahlungen in den Jahren 1990 und 1991) gefasst worden ist.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung).

Die Tatsache, dass der Bw. die berufungsgegenständliche Wohnung von vornherein selbst vermieten wollte und nicht das von der Liegenschaftsverwaltungs GmbH im Paket angebotene

Anbot zur Vermietung angenommen hat, sagt grundsätzlich nichts über eine geplante Finanzierungart (ob Finanzierung mit Eigenmittel oder dauerhafte Fremdfinanzierung) aus.

Folgende Umstände sprechen dafür, dass der Entschluss zur Rückzahlung erst nachträglich gefasst wurde:

- Er hat den Hypothekarkredit mit einer Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen.
- Der Kauf der Eigentumswohnung erfolgte im Rahmen eines "Gesamtpakets". Der Berufungswerber hat selbst betont, dass der Kauf nur im Rahmen des "Pakets" möglich war. Er hat unter diesen Bedingungen gekauft. Diese Bedingungen, also auch die langfristige Fremdfinanzierung billigend in Kauf genommen. Insoweit hat er den Entschluss ursprünglich so gefasst, grundsätzlich alle Teile des "Pakets" in Anspruch zu nehmen.
- Er hat durch diese Entscheidung hohe Aufwendungen (Vermittlungsprovision für Hypothekardarlehen und Bürgschaft, Bürgschaftsentgelt für Hypothekardarlehen vorausbezahlt für 8 Jahre) in Kauf genommen, die bei Eigenfinanzierung grundsätzlich vermeidbar waren.
- Im Schreiben vom 29. Mai 2004 bringt der Bw. vor, dass es sich bei den geforderten Eigenmitteln von 205.000 S um einen Mindestbetrag gehandelt hat und er in Abstimmung mit dem finanzierenden Bankinstitut höhere Eigenmittel hätte einzahlen können. Dies spricht dafür, dass die Fremdfinanzierung doch nicht zwingend gewesen ist.

Zum Beweis, dass der Entschluss zur vorzeitigen Rückzahlung des Hypothekarkredites bereits von vornherein bestand, führt der Bw. an, dass er schon zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufes der Eigentumswohnung entsprechende Barmittel gehabt habe, die eine Eigenfinanzierung zugelassen hätten. Tatsächlich sei eben auch der Hypothekarkredit in den Jahren 1990 und 1991 zurückbezahlt worden. Die Rückzahlung sei erfolgt, bevor das Finanzamt Ermittlungen im Hinblick auf die gegenständliche Wohnungsvermietung angestellt habe.

Das Finanzamt wiederum verweist darauf, dass der Bw. 1988 (durch seinen Treuhänder) einen Hypothekarkredit mit 20 Jahren aufgenommen hat. Ohne Aufnahme dieses Hypothekarkredites wären Aufwendungen in Höhe von 108.671,00 S für die Bürgschaft für das Darlehen sowie die Aufwendungen von 26.700,00 S (brutto) für die Vermittlung des Hypothekardarlehens und der Bürgschaft sowie in der Folge die jährlichen Zinsen nicht verursacht

worden. Diese erheblichen Beträge seien bei sofortiger Eigenfinanzierung vermeidbar gewesen wären.

Der Bw. wandte dagegen ein, dass ein Verzicht auf die Zwischenfinanzierung aus grundbuchsrechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei (Schreiben vom 29. Mai 2004). Er hätte trotz vollständiger Bezahlung mit Eigenkapital mit seinem Objekt für die Gesamtschulden am Objekt mitgehaftet (da Wohnungseigentum noch nicht begründet worden war) und zu diesem Zeitpunkt noch Miteigentum bestanden habe. Die Kosten für Zinsen des Kredites der Vermittlung und für die Bürgschaft seien bereits in der Kaufsumme abgegolten gewesen. Eine Änderung von der fixierten Vorgangsweise wäre für ihn mit hohen Kosten verbunden gewesen, da er als Einzelfall alle Zusatzkosten (Änderung Pfandurkunde, vorzeitige Parifizierung eventuelle Änderungen im Parifikat, gesonderte Grundbucheintragung) bezahlen hätte müssen und aus dieser Vorgangsweise keinen Vorteil gehabt hätte. Die Zinsen seien vorweg bezahlt worden.

Der Bw. ist selbst Unternehmensberater. Er selbst hat in der mündlichen Verhandlung betont, dass er - nicht nur von Berufs wegen - ein wirtschaftlich denkender Mensch sei. Unter diesen Umständen erscheint es nicht glaubhaft, dass er so hohe Zusatzkosten in Kauf genommen hat, obwohl, wie er selbst eingeräumt hat der Verzicht auf die Hypothekarfinanzierung grundsätzlich möglich gewesen wäre. Das Argument, er hätte, um nicht für die Gesamtschulden am Objekt mitzuhaften auf eigene Kosten Wohnungseigentum vorzeitig begründen müssen, kann vom unabhängigen Finanzsenat nicht als wesentlich erkannt werden, da er letztlich in der mündlichen Verhandlung auch eingeräumt hat, dass die Rückzahlung zwar nach Fertigstellung der Wohnung, aber vor Begründung von Wohnungseigentum erfolgt ist. Die Frage der Haftung für Schulden für das gesamte Objekt kann somit nicht ausschlaggebend gewesen sein, da er letztlich doch zurückbezahlt hat ohne schon Wohnungseigentümer zu sein. Er war zum Zeitpunkt der vorzeitigen Rückzahlung des Hypothekarkredites noch bloßer Miteigentümer.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19. Juli 2000, Zl. 96/13/0021 zwar grundsätzlich ausgesprochen, dass davon ausgegangen werden kann, dass der Entschluss zur Rückzahlung von vornherein bestanden hat, wenn die Rückzahlung innerhalb von zwei Jahren ab Vermietungsbeginn durchgeführt wurde. Dieses Erkenntnis ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedoch nur dann anzuwenden, falls sich im Verfahren kein konkreter anderer Sachverhaltsbeweis oder kein anderes Indiz ergibt, dass im konkreten Fall für eine gegenteilige Vorgangsweise, d.h. dafür spricht, dass der Entschluss zur Rückzahlung erst nachträglich gefasst worden ist.

Vom zeitlichen Ablauf ist auch zu sehen, dass dem Bw. offensichtlich nach Vermietungsbeginn klar geworden ist, dass bei der Höhe der erzielten Miete und der zu zahlenden Hypothekarzinsen der Zeitraum bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses so lang sein werde, dass nach der damaligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof bzw. nach der Verwaltungsübung eine Anerkennung der Vermietung der gegenständlichen Wohnung als Einkunftsquelle nicht zu erwarten gewesen war.

In der mündlichen Verhandlung wurde auch eingeräumt, dass letztlich bekannt gewesen sei, dass Ende der 80iger Jahre bzw. zu Beginn der 90iger Jahre gleichartige Modelle von der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen geprüft und nicht als Einkunftsquelle anerkannt worden sind. Für die Kenntnis solcher Umstände spricht auch, dass der Bw. selbst angegeben hat, dass der Steuerberater SLG ihn auf den Verkauf der gegenständlichen Wohnung aufmerksam gemacht habe. Weiters ist er selbst Unternehmensberater, sodass davon auszugehen ist, dass er auf Grund seines Berufes Kenntnis von der steuerlichen Behandlung solcher Vermietungsmodelle Kenntnis gehabt hat. Insoweit ist dem Umstand, dass die Rückzahlung vorgenommen worden ist, bevor gleichsam durch den allfälligen Vorhalt des Finanzamtes oder sonstigen Maßnahmen des Finanzamtes der Bw. auf die liebhabereiverdächtigen Umstände des gegenständlichen Vermietungsmodells hingewiesen worden wäre, nicht als ausschlaggebend anzusehen.

Zur handschriftlichen Prognoseberechnung, welche nach Vorbringen des Bw. beweist dass der den Entschluss zur Rückzahlung von vornherein gegeben war, ist zu bemerken: Nach der Aktenlage muss davon ausgegangen werden, dass diese – undatierte- Prognoserechnung erstmals mit der Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 1992 dem Finanzamt vorgelegt wurde. Auch der Prüfer bestreitet, dass diese Prognoserechnung ihm bereits bei der vorangegangenen Betriebsprüfung bekannt war. Somit ist aus der Vorlage im Jahr 1992 kein eindeutiger Hinweis auf die ursprünglich geplante Finanzierung möglich.

Bei Würdigung der gesamten Umstände geht der unabhängige Finanzsenat daher davon aus, dass der Bw. grundsätzlich – wie er selbst mehrfach betont – die Wohnung quasi als Paket erwerben wollte und er grundsätzlich alle im Kaufpreis enthaltenen Maßnahmen in Anspruch nehmen wollte. Erst im Laufe der späteren Zeit nach Vermietungsbeginn im Jahre 1989 ist dem Bw. offensichtlich aufgefallen, dass die Gesamtumstände die Anerkennung als Einkunftsquelle verhindern würden und er hat durch die Rückzahlung des

Hypothekendarlehens in den Jahren 1990 und 1991 entsprechend darauf reagiert, um die "Liebhabereigefahr" abzuwenden.

Der Entschluss das Hypothekendarlehen zurückzuzahlen ist jedoch erst im Nachhinein und nicht schon bei Erwerb der Wohnung gefasst worden.

Es liegt somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel und damit eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor. Daher ist diese Sondertilgung bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Die Vermietung ist für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Zur Dauer des Zeitraumes bis zum Anfallen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ist auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. März 1999, GZ. RV-083.95/1-6/1995, RV-003.96/1-6/1996, insbesondere auf die Seiten 36ff zu verweisen. Unter Pkt 2.1.1.3.2.4. wird dort ein absehbarer Zeitraum von 27 bis 29 Jahren bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses berechnet. Dieser Zeitraum liegt deutlich über die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten ca. 20 Jahre.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, 24. September 2004