



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stbr., gegen die Bescheide des FAes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 und 1998 bis 1999 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1992 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 1992 beträgt € 40.411,04 (S 556.068,00).

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 wird teilweise stattgegeben. Die Bescheide werden abgeändert und die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 jeweils mit € 0,00 (S 0,00) festgesetzt.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 und 1998 bis 1999 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Berufungsgegenständlich ist die Liebhabereibeurteilung der Vermietung eines zu einer Wohnung ausgebauten Dachbodens zwischen der Anschaffung des Mietrechtes 1992 und der Veräußerung 1999. Nicht angefochten sind der Umsatzsteuerbescheid 1999 und der Einkommensteuerbescheid 1997.

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 1992 erstmals (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach Fristerstreckung gab der Bw. über Anfrage des zuständigen Finanzamtes (FAes) im Schreiben vom 31. August 1994 dazu an, er habe im Jahre 1992 im Rahmen eines Bauherrenmodells die Mietrechte an einem Teil eines nicht ausgebauten Dachbodens in 1010 Wien (unter Angabe der genauen Adresse) erworben, um dort ein Penthouse (Top 3) zu errichten, und dies mit dem Recht der unbeschränkten Weitervermietung des ausgebauten Penthouses. Überlegung des Bw. sei es gewesen, das durch den Verkauf der Geschäftsanteile einer teilweise ihm gehörenden GmbH freigewordene Kapital gewinnbringend anzulegen und damit in späterer Zukunft zusätzliche Einkünfte zur Pension zu haben. Der Baubeginn des Projektes sei nach Erteilung der Baubewilligen 1992 im Frühjahr 1993 gewesen und es sei mit einer Fertigstellung im Herbst 1994 (September bzw. Oktober) zu rechnen. Die Gesamtkosten des Projektes würden ca. S 5 Mio. betragen, wovon ca. S 4 Mio. auf aktivierungspflichtige Aufwendungen entfallen würden und S 1 Mio. auf Zinsen während der Bauzeit, Rechts- u. Beratungskosten, zu zahlende Mieten etc. Eine Vermietung würde sofort nach Fertigstellung erfolgen, diesbezügliche Mieter seien bereits vorgemerkt. Die Finanzierung des Bauvorhabens würden aus Fremdmittel (Bankkredit) S 3,775 Mio., sowie Eigenmittel aus dem Verkauf der GmbH-Anteile von ca. S 1,225 Mio. Die Rückzahlung der Bankverbindlichkeiten soll vereinbarungsgemäß innerhalb von 15 bzw. 10 Jahren je nach Zinsentwicklung erfolgen. Eine beiliegende Erträgnisaufstellung 1995 bis 2004 zeige bereits mit Beginn des Mietverhältnisses einen Ertrag, welcher in Folge der Reduzierung der Zinsbelastung sowie der indexmäßigen Erhöhung der Mieten ansteige. Dieses Bauherrenmodell sei bereits 1992 dem Bundesministerium für Finanzen zur Begutachtung vorgelegt und die Bauherreneigenschaft anerkannt worden.

In der Folge erklärte der Bw. für die Jahre 1992 bis 1999 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von S 1,008.087,00.

	S
1992	-315.640,00
1993	-588.598,00
1994	-435.708,00
1995	-286.183,00
1996	-176.194,00
1997	-104.186,00
1998	-285.626,00
1999	<u>1.184.048,00</u>
Gesamt	-1.008.087,00

Angefochten sind folgende Bescheide: In den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergangenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1992 und 1993 vom 29. Oktober 1999 sowie 1994 vom 28. August 2000 setzte das FA die Umsatzsteuer mit S 0,00 fest (Gesamtbetrag der Entgelte S 0,00). In den vorhergegangen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Um-

satzsteuerbescheiden waren erklärungsgemäß noch Vorsteuerbeträge von S 52.607 (1992), S 214.923,00 (1993) und S 611.433,00 ausgewiesen.

In den Umsatzsteuerbescheiden 1995 bis 1998 vom 17. August 2000 setzte das FA die Umsatzsteuer unter Annahme einer "Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4" wie folgt fest.

USt S	
1995	14.450,00
1996	34.680,00
1997	34.680,00
1998	20.387,00

Betreffend 1995 und 1996 handelt es sich um gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide, die dadurch aufgehobenen vorläufigen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergaben noch Vorsteuerüberhänge von S 50.602,00 (1995), S 33.489,00 (1996).

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1992 bis 1996 und 1998 bis 1999 wurden jeweils keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Bei den Einkommensteuerbescheiden für 1992 und 1993 vom 29. Oktober 1999 und für 1994 bis 1996 vom 17. August 2000 handelt es sich um gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide. Der Einkommensteuerbescheid 1998 stammt vom 2. November 1999, der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28. August 2001. Der Einkommensteuerbescheid 1997 wurde nicht angefochten.

Das FA führte in der schriftlichen Bescheidbegründung vom 29. Oktober 1999 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1992 bis 1998 (Akt 1998 Seite 26f) aus: Ob im Einzelfall eine Einkunftsquelle iSd § 2 EStG vorliege, sei einerseits zu prüfen, ob die Erzielung eines Ertrages objektiv möglich sei und andererseits, ob überhaupt ein Gewinnstreben gegeben sei. Mangle es an der Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen, liege keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. In den Jahren ab 1992 seien aus der Vermietung des berufsgegenständlichen Hauses regelmäßig nur Überschüsse der Werbungskosten angefallen. Den Einnahmen würden folgende Werbungskosten gegenüber stehen:

	Einnahmen S	Werbungskosten S
1992	0,00	315.640,00
1993	0,00	827.542,00
1994	0,00	1.055.006,00
1995	158.950,00	546.947,00
1996	381.480,00	557.674,00
1997	281.480,00	485.666,00
1998	224.254,00	509.881,00

Das seien massive Abweichungen gegenüber der Ergebnisaufstellung des Bw. Im gesamten Zeitraum der Tätigkeit seien Werbungskostenüberschüsse in Höhe von S 2.192.135,00 ent-

standen. Das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen sei teils gravierend. 1998 sei die Vermietung vor Ablauf des Beobachtungszeitraumes eingestellt worden. Im Vordergrund stehe im Fall des Bw. die Bewirtschaftung von Wohnraum. Es lieg daher eine Betätigung mit Liebhabereiannahme iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung vom 17.12.1992 vor. Umsatzsteuer 1992 – 1998: § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 sehe vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei), nicht unternehmerisch sei. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit würden daher einerseits nicht der Umsatzsteuer unterliegen, andererseits könnten die mit einer solchen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

b) Berufung

Der Bw. ersuchte beim FA 19mal um Verlängerung der Rechtsmittelfrist. Der Bw. ersuchte mit Schreiben vom 3. Dezember 1999 (Akt 1998 Seite 33) um Erstreckung der Rechtsmittelfrist betreffend Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid 1992 und 1993 und Einkommensteuerbescheid 1998 vom 2. November 1999, da "zur Erbringung desselben noch einige wichtige Unterlagen ausstehen". Dieses Fristverlängerungsansuchen wurde vom Bw. 8mal mit derselben Begründung wiederholt (Akt 1998 Seite 34 bis 41). Mit Schreiben vom 21. September 2000 (Akt 1998 Seite 42) ersuchte der Bw. um Erstreckung der Rechtsmittel- frist diesmal betreffend die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1996 und Umsatzsteuer- bescheide 1995 bis 1998 vom 17. August 2000, wiederum mit derselben Begründung, dass "zur Erbringung desselben noch einige wichtige Unterlagen ausstehen". Betreffend Umsatz- steuerbescheid 1994 vom 28. August 2000 stellte der Bw. im Schreiben vom 29. September 2000 (Akt 1998 Seite 43) ein Fristerstreckungsansuchen, dieses auch betreffend Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid 1992 und 1993 und Einkommen- steuerbescheid 1998. Wie dargelegt, wiederholte der Bw. die diversen Ansuchen betreffend Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 und 1998 und Umsatzsteuerbescheid 1997 mehrmals, sodass insgesamt 19 Fristerstreckungsansuchen vorlagen. Das FA erstreckte schließlich die Berufungsfrist mit Bescheid vom 23. Jänner 2001 letztmalig bis zum 19. Februar 2001 (Akt 1998 Seite 48). Mit Bescheid vom 10. April 2001 (Akt 1998 Seite 55) wies das FA das letzte Ansuchen vom 2. April 2001 mit der Begründung ab, für die Einbringung eines Rechtsmittels sei genügend Zeit zur Verfügung gestanden, einem weiteren Fristverlängerungsansuchen habe deshalb nicht stattgegeben werden können. Dieser Bescheid wurde laut Rückschein (Akt 1998 Seite 56) am 13. April 2001 zugestellt.

Im Schreiben vom 13. April 2001 (Akt 1998 Seite 57) erhob der Bw. Berufung gegen die Bescheide Umsatzsteuer 1992 bis 1998 und Einkommensteuer 1992 bis 1996 und 1998, da hier zu Unrecht Liebhaberei angenommen worden sei. Die Begründung werde nachgereicht. Mit Bescheid vom 19. April 2001 (Akt 1998 Seite 59) teilte das FA dem Bw. mit, dass die Berufung

vom 13. April 2001 hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) die nachfolgenden Mängel aufweise: Es fehle 1. eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, 2. eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und 3. eine genaue Begründung. Die angeführten Mängel seien bis zum 21. Mai 2001 zu beheben.

Im Schreiben vom 21. Mai 2001 (Akt 1998 Seite 61f) führte der Bw. in Ergänzung seiner Berufung vom 13. April 2001 aus, durch die angefochtenen Bescheide sei beim Bw. angenommen worden, dass mangels der Absicht von Erzielung von Einnahmenüberschüssen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinne vorliege. Hiezu erlaube sich der Bw. auszuführen, dass dies im gegenständlichen Fall absolut nicht zutreffe. Vielmehr seien im gegenständlichen Fall genau die Umstände eingetreten, die der VwGH in seinem Urteil vom 3.7.1996, 93/13/1071 bzw. 92/13/0139 angeführt habe, nämlich dass durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste, entgangene Einnahmen eingetreten seien, welche nicht vorhersehbar gewesen seien. So habe das Objekt nicht, wie ursprünglich angenommen, 1995 über das ganze Jahr vermietet werden können, sondern habe sich erst ein Mieter ab August 1995 gefunden und dies zu einer Miete, welche ca. 10% unter der erwarteten Miete gelegen sei. Trotzdem sei zu diesem Zeitpunkt absolut und dies trotz unvorhergesehener höherer Zinsen, die Erzielung eines Gesamtüberschusses inzwischen in der durch die Judikatur geforderten Zeit problemlos im Bereich der Möglichkeit gewesen. Ein weiterer unvorhergesehener Umstand sei die Tatsache, dass dieser Diplomat 1998 abberufen worden sei und daher vorzeitig sein Mietverhältnis auflösen habe müssen, so dass hier im Jahr 1998 5 Monate Miete weggefallen seien. Erst 1999 habe ein neuer Mieter gefunden werden können und so seien die dazu fehlenden Monate natürlich verlustmäßig schlagend geworden. Mit diesem neuen Mieter hätte sich für die Zukunft bei deutlich sinkenden Zinsen durch die Rückzahlung von Jährlich ca.

S 100.000,00 auch in dem durch den Erlass geforderten Zeitraum ein Überschuss ergeben. Aus der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben der Jahre 1995, 1996 und 1997 sei ja eindeutig ersichtlich, dass ab der Vermietung des Objektes 1995 die jährlichen Verluste eine absolut sinkende Tendenz aufgewiesen hätten. Erst durch die Mietunterbrechung im Jahr 1998, welche nicht vorhersehbar gewesen sei, habe sich wieder kurzfristig eine Verlusterhöhung ergeben. Sollte es die Finanzverwaltung für tunlich erachten, dass unter diesen Umständen eine geänderte Prognoserechnung in Ergänzung der Berufung vorzulegen wäre, werde diese durch den Bw. jederzeit gerne nachgereicht. Prinzipiell sei nach der Judikatur der Höchstgerichte davon auszugehen, dass bei Beginn der Tätigkeit eine Einkunftsquelle gegeben sein müsse, und es sei diese nach Ansicht des Bw. nach im vorliegenden Fall absolut zutreffend. Würden bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück bleiben, so sei zu prüfen, ob der vom Erlass vorge-

sehene Zeitraum für einen Gesamtüberschuss trotzdem eingehalten werden könne und ob die Prognose deshalb verfehlt worden sei, weil unvorhergesehene und unabwendbare Ereignisse eingetreten seien, wie dies im gegenständlichen Fall gegeben erscheine. Nicht zutreffend sei die in der Bescheidbegründung angeführte Tatsache, dass die Vermietung im Jahr 1998 eingestellt worden sei, ganz im Gegenteil, es sei ein neuer Mieter gesucht und wie die Steuererklärungen 1999 auch zeigen würden, per Juli 1999 gefunden worden. Ein weiterer unvorhersehbarer Umstand sei die Tatsache, dass die Haupteinnahmequelle des Bw., eine OHG, welche ein gewinnträchtiges Unternehmen gewesen sei, teilweise bedingt durch den EU-Beitritt Österreichs innerhalb von kürzester Zeit zahlungsunfähig geworden und in Konkurs gegangen sei. Da diese Firma eine offene Handelsgesellschaft gewesen sei, habe dies auch voll die Gesellschafter getroffen und sei der Bw. als Vollhaftender 1999 gezwungen gewesen, das Mietobjekt, für welches nie im geringsten eine Selbstnutzung vorgesehen gewesen sei, zu veräußern

Mit Schreiben vom 25. Juni 2001 (Akt 1999 Seite 16) legte der Bw. dem FA folgende Unterlagen vor: Vertrag mit einer Dachbodenverwertungs-GmbH, Mietvertrag mit einer Versicherungs-AG, Vereinbarung über Zurücklegung von Mietrechten, Untermietvertrag Herr P und Untermietvertrag Herr S (Unterlagen Akt 1999 Seite 17 bis 37).

c) Veranlagung 1999

Für das Jahr 1999 setzte das FA im Bescheid vom 28. August 2001 Umsatzsteuer als "Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4" fest. Umsätze oder Vorsteuern wurden keine festgestellt. Im Einkommensteuerbescheid 1999 ebenfalls vom 28. August 2001 wurde die Einkommensteuer mit S 0,00 festgestellt (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung S 0,00).

Betreffend die Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 ersuchte der Bw. 3mal um Erstreckung der Rechtsmittelfrist (1. Oktober, 2. November und 3. Dezember 2001, Akt 1999 Seite 38 bis 40). Der letzte Antrag vom 3. Dezember 2001 wurde vom FA mit Bescheid vom 6. Dezember 2001, zugestellt am 10. Dezember 2001 (Akt 1999 Seite 41f) mit der Begründung abgewiesen, es sei bereits hinreichend Zeit für die Einbringung eines Rechtsmittels zur Verfügung gestanden.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2001 (Akt 1999 Seite 43f) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 Berufung und brachte vor, der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28. August 2001 stelle die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Abweichung zur abgegebenen Steuererklärung mit Null fest. Dies sei offensichtlich in rechtlicher Konsequenz der Tatsache geschehen, dass die Einkünfte betreffend des berufungsgegenständlichen Objektes als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne durch die Finanz-

verwaltung angesehen würden. Der Bw. erlaube sich in diesem Zusammenhang auf seine Berufung vom 13. April 2001 sowie die Mängelbehebung vom 21. Mai 2001 zu verweisen, in welcher die Annahme der Finanzverwaltung, es handle sich um Liebhaberei, bestritten worden sei. Diese Ausführungen würden natürlich ebenfalls für das Jahr 1999 gelten.

Der Umsatzsteuerbescheid 1999 wurde nicht angefochten.

d) Vorhalt FA

Mit Vorhalt vom 27. Februar 2002 betreffend Berufungen vom 13. April 2001 ersuchte das FA dem Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, und die dort zitierte Vorjudikatur, nachzuweisen, dass die Vermietung der Dachbodenwohnung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Weiters werde der Bw. um Vorlage einer berichtigten Prognoserechnung über die Erzielung eines Gesamtüberschusses ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben unter Berücksichtigung der bis inkl. 1999 tatsächlich erzielten Ergebnisse unter der Annahme, die Betätigung wäre nicht beendet worden, ersucht. Da der maßgebliche Zeitraum vor dem 14. November 1997 begonnen habe, betrage er grundsätzlich bloß 12 Jahre (Hinweis auf § 8 Abs. 3 LVO). Als Frist wurde der 8. April 2002 gesetzt.

Der Bw. stellte zur Beantwortung des Vorhaltes neuerlich 19 Fristerstreckungsersuchen mit der gleichlautenden Begründung, dass "zur Beantwortung desselben seitens unserer Mandantschaft noch einige wichtige Unterlagen ausstehen" (Akt 1999 Seite 50 bis 68). Mit Schreiben vom 11. November 2003 (Akt 1999 Seite 69) teilte das FA dem Bw. mit, dass er zur Begründung seiner Fristansuchen nur stereotyp vorgebracht habe, dass noch einige wichtige Unterlagen ausstünden. Auch ein telefonischer Klärungsversuch des Sachbearbeiters des FAes in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters sei nicht erfolgreich gewesen. Es werde daher eine letzte Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis 5. Dezember 2003 eingeräumt. Sollte der Bw. bis dahin den Vorhalt nicht inhaltlich beantworten, dann müsse auf Grund der Aktenlage entschieden werden.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 (Akt 1999 Seite 71) teilte der Bw. dem FA in Beantwortung des Vorhaltes vom 27. Februar 2002 mit, dass er im ersten Bezirk in Wien einen Dachboden ausgebaut habe, wobei hier drei Einheiten ausgebaut worden seien. Dieser Ausbau sei bei den anderen beiden Mitausbauenden im Rahmen sogar von Betriebsprüfungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anerkannt worden, wobei der Bw. eine Prognoserechnung eines anderen Miteigentümers vorlege. Weiters erlaube sich der Bw. betreffend der Umsatzsteuer darauf hinzuweisen, dass die Veräußerung auch umsatzsteuerpflichtig durchgeführt worden sei, so dass eine Nichtanerkennung der Vorsteuern nach Ansicht des Bw. rechtlich in keiner Weise gedeckt erscheine. Auch erlaube sich der Bw. darauf hinzuweisen,

das im Rahmen der derzeitigen Verwaltungspraxis die Verluste der ersten drei Jahre zweifelsfrei anzuerkennen seien und dies wären im konkreten Fall des Bw. die Jahre 1992 bis 1994. Dies umso mehr, als auf Grund der Prognoserechnung und der derzeitigen Judikatur hier absolut eine Liebhaberei nicht anzusetzen gewesen sei. Der Bw. erlaube sich, diese Prognoserechnung, welche sogar von der Finanzverwaltung korrigiert anerkannt worden sei, vorzulegen (vgl Beilage Bw., Akt 1999 Seite 72f)

Mit Schreiben vom 31. März 2004 (Akt 1999 Seite 78f) teilte das FA dem Bw. mit, im Sinne des Erkenntnisses VwGH 23.11.2001, 95/15/0177, sei davon auszugehen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum angelegt gewesen sei. Die diesbezüglichen Darstellungen würden schlüssig erscheinen, zumal ja lt. Vertrag vom 3. November 1999 das Mietrecht auch nicht kostendeckend zurückgelegt worden sei. Zur Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft sei die vom Bw. mit Schreiben vom 16. Februar 2004 vorgelegte Prognoserechnung wie folgt korrigiert worden:

- Ansatz einer prognostizierten Indexsteigerung von 2% p.A. für Mieten, Betriebskosten wie lt. Prognose des steuerlichen Vertreters
- Zinsen und Bankspesen wie lt. Prognose des steuerlichen Vertreters, wobei die Überprüfung an Hand des Kreditvertrages noch vorzunehmen wäre.
- Miete an Hauseigentümer lt. Vertrag mit Indexsprüngen nach jeweils 10%
- Betriebskosten wie lt. Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters, für 1995 lt. Vertrag vom 25. Juli 1997 für fünf Monate
- Afa lt. Erklärung
- Sonstige Werbungskosten lt. Erklärung für 1992 und 1993, für die Folgejahre wie lt. Prognose des steuerlichen Vertreters
- Mieteinnahmen im Ausmaß des ersten Mietvertrages vom 25. Juli 1995, wobei auf die Prognose lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 10. März 1992 an das BMF Bezug genommen werde, wo eine prognostizierte m²-Miete von S 200,00 angesetzt werde, welche mit dem Mietvertrag vom 25. Juli 1995 sogar übertroffen worden sei. Die Miete werde an 1. August 1995 angesetzt.
- Leerstehungen im Ausmaß von 5% p.A. wie lt. Prognose des steuerlichen Vertreters

Die adaptierte Prognoserechnung liege bei und könne vom FA bei Bedarf auch mittels E-Mail übermittelt werden. Rechtliche Würdigung: Ein Gesamtüberschuss sei nach der korrigierten Prognoserechnung aus damaliger Sicht ab dem Jahr 2017 zu erzielen gewesen, somit 25 Jahre nach dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen und 22 Jahre nach Vermietungsbeginn.

Es handle sich um eine Betätigung im Sinne von § 1(2) Zi. 3 LiebVO. Ein Anlaufzeitraum komme daher nicht in Betracht, es gelte gem. § 8(3) LiebVO grundsätzlich ein Beobachtungszeitraum von 12 Jahren, im Falle einer Option gem. leg.cit. ein Zeitraum von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn bzw. 23 Jahre nach dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen. Somit sei weiterhin von Liebhaberei auszugehen. Sollte sich der Bw. dieser Würdigung nicht anschließen, so werde gebeten, bis zum 21. April 2004 die Kreditvereinbarungen und einen Tilgungsplan vorzulegen.

e) BVE - Vorlageantrag

Nachdem seitens des Bw. keine Stellungnahme erfolgte, wies das FA die Berufungen gegen die Bescheide Umsatzsteuer 1992 bis 1998 und Einkommensteuer 1992 bis 1996 und 1998 bis 1999 mit Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2004 ab und verwies zur Begründung auf die Ausführungen im Vorhalt vom 31. März 2004.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 10. September 2004 (Akt 1999 Seite 86) den Vorlageantrag, wobei er sich weitere Berufungsausführungen vorbehalte. Weitere Angaben machte der Bw. nicht.

f) Verfahren UFS

- Über Ersuchen des Bw. fand am 22. April 2005 ein Erörterungsgespräch (§ 279 Abs. 3 BAO) statt:

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass bei der Einkommensteuer 1992 im Bescheid vom 29. Oktober 2001 vom FA fälschlich S 706.226,00 als (nicht strittige) Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden, anstatt richtig S 466.545,00 laut Bescheidänderung nach § 295 BAO vom 12. Juli 1995. Weiters befindet sich der Bw. in den USA, weshalb es für den Steuerlichen Vertreter schwierig sei, Unterlagen beizubringen.

Über Befragen des Referenten gab der steuerliche Vertreter an, der Bw. sei an einer OHG beteiligt gewesen und hätte auch Anteile an einer Grafik GmbH gehalten. Die Grafik GmbH sollte als Altersabsicherung dienen. 1992 habe sich der Bw. entschieden, die GmbH zu veräußern und sich mit dem Erlös zuzüglich Fremdfinanzierung – auch teilweise auf Anraten des steuerlichen Vertreters – bei dem Bauherrenmodell H-Gasse zu beteiligen. Die Unter Vermietung sollte die Funktion der Altvorsorge übernehmen. Die Konzeption habe so ausgesehen, dass die Fremdmittelzinsen und die Rückzahlungsraten aus den Mieteinnahmen und den anderen Einkommen des Bw. hätten bedient werden können. Durch den Beitritt zur EU sei jedoch das Geschäft der OHG (industrielle und professionelle Videonachbearbeitung, z.B. für den ORF) völlig eingebrochen, weil die Kunden die OHG nicht mehr beauftragt hätten. Es habe das Problem bestanden, dass für die OHG hochspezielle Anlagegüter vorhanden gewesen seien,

die mangels Kunden nicht mehr hätten genutzt werden können und für die sich auch kein Käufer gefunden habe. Ende 1995, 1996 sei dann die "wirtschaftliche Katastrophe" durch die Konkurseröffnung betreffend die OHG eingetreten, und der Bw. habe aus finanziellen Gründen auch auf Grund seiner persönlichen Haftung als OHG-Gesellschafter schließlich 1999 das Mietrecht verkaufen müssen. Es wäre sonst zwangsversteigert geworden. In den Jahren 1992 bis 1995 seien die Fremdmittelzinsen aus einem gemeinsamen Baukonto gezahlt worden, das die drei Investoren betroffen habe und genau nach den Prozenten der Fläche aufgeteilt worden sei. Laut einem im Erörterungstermin vorgelegten Kreditvertrag mit der R-Bank vom 1995 sei der Beginn der Rückzahlung für Juni 1997 bestimmt gewesen, die Zinsrückzahlungen wären bereits ab 1995 erfolgt. Die erklärten Zinsen der Jahre 1992 bis 1995 betreffend das gemeinsame Baukonto seien termingerecht bezahlt worden. Entscheidend sei, dass die im Kreditvertrag von 1995 vorgesehene Kapitalrückzahlung [ab 1997] mangels Geld nicht stattgefunden habe. Eine ebenfalls im Erörterungstermin vorgelegte Liste weise die Zinshöhe im Falle einer fristgerechten Kapitalrückzahlung für den Zeitraum 1997 bis 2010 laut Kreditvertrag aus, zu dieser Kapitalrückzahlung sei es jedoch nicht gekommen. Weiters legte der steuerliche Vertreter eine von ihm verfasste Prognoserechnung 2000 bis 2010 vor. Er werde die Bank ersuchen, eine Zinsaufstellung für den Fall der nicht rechtzeitigen Kapitalrückzahlung unter Berücksichtigung des neuen Zinsniveaus zu erstellen und diese dem UFS vorlegen.

Der Vertreter des FAes gab an, bereits im Berufungsverfahren habe das FA zum Ausdruck gebracht, dass nicht von einer vornherein begrenzten Vermietung, sondern von einer wirklich Zukunftssicherung ausgegangen werde. Seiner Ansicht nach sei der Kapitalbedarf aus dem Konkurs der OHG für die Liebhabereibeurteilung unbedeutlich. Man müsse überprüfen, in welchem Zeitraum die begonnene Betätigung bei plangemäßen Ablauf zu einem Gesamteinnahmenüberschuss geführt hätte.

Über Befragen des Vertreters des FAes gab der steuerliche Vertreter an, der Bw. habe vorgehabt, die Zinsrückzahlungen und die Tilgungsraten auch aus seinem anderen Einkommen aus der OHG zu bezahlen. Zur Höhe dieser Einkünfte werde auf einen BP-Bericht vom 7. Dezember 1994 verwiesen. Bei Mietbeginn sei es zu einer nicht geplanten Verzögerung von ca. 11 Monaten wegen der Baubehörde gekommen. Weiters habe nicht sofort ein Mieter gefunden werden können. Der erste Mieter, ein kanadischer Diplomat, habe nicht wie geplant seinen Mietvertrag verlängern können, da er unvorhergesehen nach Damaskus versetzt worden sei. Dadurch sei es zu einer Zeit der Leerstehung gekommen. Bei den verlangten Mieten habe es auf Grund des Marktes Schwankungen gegeben. Man könne aber im 1. Bezirk von Diplomaten als Mieter durchaus 7 bis 8 % mehr verlangen, da dies sowieso der entsendete Staat zahle und die Diplomaten auch keine USt zahlten. Der Mietenmarkt schwanke immer 4 bis 5 % auf und ab, z.B. habe es 2003 einen gewissen Durchhänger gegeben.

Der Referent übergab beiden Parteien eine Aufstellung "...1.xls" in der die Ergebnisse 1992 bis 1999 laut Erklärung auf Netto-Netto (ohne Umsatzsteuer) umgestellt wurden. Diese Aufstellung weist einen Gesamtwerbungskostenüberschuss 1992 bis 1999 von netto S 2.574.209,71 aus.

Über Befragen des Referenten gab der steuerliche Vertreter an, es sei zutreffend, dass in der von ihm verfassten Überschussrechnung die Mieteinnahmen inklusive Betriebskosten brutto angesetzt wurden, ob die Mietausgaben des Bw. einschließlich Betriebskosten netto angesetzt wurden, könne er jedoch jetzt nicht sagen. Der steuerliche Vertreter werde sich das ansehen und eine schriftliche Stellungnahme abgeben.

Der Referent gab zur Aufstellung "...1.xls" an, die Vorsteuerkorrektur 1992 S 52.606,66 ergebe sich aus Vorsteuer betreffend die Aufwandspositionen Beratung und Vertragskosten. Als anderen Korrekturen seien Vorsteuer von Investitionen, Vorsteuern und Zahllast ausgeschieden worden, da diese vom Bw. als Einnahme oder Ausgabe angesetzt worden seien. Weiters seien in der Aufstellung aus den brutto angegebenen Mieten (Einnahmen des Bw.) 10% USt ausgeschieden worden.

Der steuerliche Vertreter könne dazu im Detail noch nichts sagen, werde sich jedoch schriftlich äußern.

Über Befragen des Referenten gab der steuerliche Vertreter an, dass es eine Optionserklärung gemäß § 8 Abs. 3 für § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 nicht gebe.

Über Befragen des Referenten erläuterte der steuerliche Vertreter seine im Erörterungsgespräch vorgelegte Prognoserechnung (in €): Bei den Mieteinnahmen und Mieten als Ausgaben seien Indexsteigerung von 5 % laut Mietvertrag für alle drei Jahre angenommen worden.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass laut Vertrag der Bw. bei seinen Mieten als Ausgabe von 10% Indexsteigerungen auszugehen habe.

Laut steuerlichem Vertreter seien die Zinsen in seiner Prognoserechnung unter der Annahme der Kapitalrückzahlung 1997 angesetzt. Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass im Jahr 1997 tatsächlich keine Kapitalrückzahlung stattgefunden habe und dies auch in der Prognose zu berücksichtigen wäre. Der steuerliche Vertreter sagte die Vorlage einer Zinsausstellung mit dem Wissensstand 1999 mit höherem Kapitalstand und damit verbunden anderer Zinshöhe zu. Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass man sich damit beschäftigen müsse, wie das Zinsniveau 1999 war und wie viel man von dem künftigen Zinsniveau gewusst habe. Es sei auch zu untersuchen, ob die unterbliebene Kapitalrückzahlung in den Jahren bis 1998 Auswirkungen auf die Höhe der Zinsen der Jahre 1999 gehabt hätte, wenn das Projekt fortgeführt hätte werden können. Nach Einsicht in den Kreditvertrag und den Tilgungsplan der Bank

nahm der Vertreter des FAes zur Kenntnis, dass diese Auswirkung geringfügig sei, vorausgesetzt, die Aufstellung stimme.

Über Befragen des Referenten gab der steuerliche Vertreter an, dass er in seiner Prognoserechnung bei Leerstehung, Mietreduktion, Reparaturen etc. aus Erfahrungswerten von S 10.000,00 ausgegangen sei.

Am Ende des Erörterungsgespräches kündigte der Referent an, er werde ausgehend von der Aufstellung "...1.xls" und der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters eine Rechnung darüber erstellen, in welchem Zeitraum unter Fortführung der begonnenen wirtschaftlichen Betätigung ein Gesamteinnahmenüberschuss zu erwarten gewesen wäre. Diese Aufstellung werde den Parteien mit der Möglichkeit zu einer Stellungnahme schriftlich zur Kenntnis gebracht .

- Prognoserechnung lt. UFS:

Mit Schreiben vom 25. April 2005 übermittelte der UFS dem Bw. zu Handen des steuerlichen Vertreters die oa. Aufstellung "...2.xls", die ausgehend von der vom steuerlichen Vertreter im Erörterungsgespräch vorgelegten Prognoserechnung nach Berichtigung von Rechenfehlern und der Annahme, dass in die Prognoserechnung des Bw. auch die Betriebskosten als weitere Ausgaben zu berücksichtigen wären, für den Zeitraum 1992 bis 2010 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 120.044,45 ergibt.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2005 schickte der steuerliche Vertreter dem UFS geänderte Beiblätter zu den Einkommensteuererklärungen 1993 und 1994 (zusätzliche Vorsteuern S 77.378,34 und S 15.548,47) sowie eine händisch korrigierte Überschussrechnung 1992 bis 1999. Die steuerliche Vertretung habe sämtliche Belege der Jahre kontrollmäßig bezüglich Vorsteuern durchgesehen hätten sich in den Jahren 1995 bis 1999 gegenüber den Korrekturen laut UFS nur geringfügige Verschiebungen ergeben, sodass unbedenklich von den Zahlen laut UFS auszugehen sei. Für die Jahre 1992 bis 1999 ergebe sich somit ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von S 2.481.292,90 (€ 180.321,86). Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass in seiner Prognoserechnung vom Erörterungsgespräch die Betriebskosten gleichsam als durchlaufender Posten weder bei den Einnahmen noch bei den Ausgaben angesetzt wurden. Bezuglich der Zinsen sei jedoch noch eine Änderung möglich, eine entsprechende Bankbestätigung würde innerhalb eines Monates noch vorgelegt werden.

Eine Vorlage der Bankbestätigung erfolgte nicht.

Mit Schreiben vom 9. März 2006 übersendete der UFS dem Bw. die angepasste Prognoserechnung "...3.xls", die ausgehend von den Angaben des Bw. nach 25 Jahren (1992 bis 2016) erstmals einen positiven Gesamteinnahmenüberschuss (€ 19.076,39) ausweist. Dem Bw.

wurde die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme binnen vier Wochen eingeräumt. Das Schreiben des UFS wurde laut Rückschein am 14. März 2006 zugestellt, eine Antwort erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Am 20. März 1992 schlossen der Bw. und eine DachbodenverwertungsgmbH (D-GmbH) einen Vertrag mit folgendem Inhalt (Akt 1999 Seite 17 bis 20): Die D-GmbH ist Mieterin eines Dachbodens im ersten Bezirk in Wien auf Grund eines am 22. April 1991 mit einer Versicherungs-AG (V-AG) abgeschlossenen Mietvertrages. Die D-GmbH verpflichtete sich unwiderruflich, nach Fertigstellung des Dachausbaus die Hauptmietrechte an der Top 2 laut Einreichplan an den Bw. zu übertragen. Die an den Hauseigentümer zu zahlende Miete sollte ab 1. Mai 1992 von den zukünftigen HauptmieterInnen der D-GmbH monatlich vergütet werden.

Am 1. Februar 1995 schlossen der Bw. als Mieter und die V-AG als Vermieterin folgenden Mietvertrag (Akt 1999 Seite 21 bis 26): Mietgegenstand war die im ersten Bezirk in Wien neu ausgebaute Dachgeschoßwohnung top.Nr. 11 A samt Terrasse und Kellerabteil. Laut Punkt IV. des Vertrages erfolgte die Inbestandgabe bzw. Inbestandnahme zu Wohnzwecken des Bw. Das Mietverhältnis begann am 1. Juli 1994 auf unbestimmte Zeit mit beidseitiger Kündigungsmöglichkeit mit einer 12 monatigen Frist gerichtlich zum Ende des Kalendermonats, die Vermieterin verzichtete auf Kündigung bis zum 31. Mai 2041, vorbehaltlich der Auflösungsgründe § 1112 und § 1118 ABGB und § 30 MRG (Mietvertrag Punkt V). Das Mietentgelt bestand aus Hauptmietzins für Wohnfläche 128,68 m² S 25,00 pro m² und Terrasse 29,64 m² S 10,00 pro m² samt Betriebskosten laut MRG öffentlichen Abgaben und USt. Miete und Betriebskosten waren zum Ersten des Monats im vorhinein zu bezahlen, der Hauptmietzins S 3.513,40 war zum Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert, wobei Schwankungen bis ausschließlich 10% unberücksichtigt bleiben sollten (Vertrag Punkt VI, VII). Laut Punkt IX war der Bw. (Mieter) berechtigt, bis zum 31. Mai 2041 seine Rechte aus dem Mietvertrag zu übertragen, die Vermieterin war verpflichtet, dieser Übertragung zuzustimmen. Bis zum 31. Mai 2041 konnte auch der neue Mieter seine Mietrechte weiter übertragen. Weiters war der Mieter bis zum 31. Mai 2041 berechtigt, das Mietobjekt unterzuvermieten.

Mit Unterschrift vom 25. Juli 1995 (Mieter) und 6. September 1995 (Vermieter) schlossen der Bw. als Vermieter und Herr P als Mieter folgenden Untermietvertrag (Akt 1999 Seite 32f): Die gegenständliche Dachgeschoßwohnung wurde beginnen mit 1. August 1995 auf die Dauer von drei Jahren um monatlich S 26.200,00 zuzüglich 10% USt, wertgesichert Verbraucherpreisindex 1986, zuzüglich monatlicher Betriebskosten damals S 2.700,00, zuzüglich MWSt

(unter)vermietet. Erhöhungen der damals geltenden Betriebskosten und öffentlicher Abgaben sollte ebenfalls der Mieter (Herr P) bezahlen.

Am 31. Mai 1999 schlossen der Bw. als Vermieter und Herr S als Mieter einen Untermietvertrag (Akt 1999 Seite 34 bis 37) über die gegenständliche Dachgeschoßwohnung mit folgendem Inhalt: Das Mietverhältnis begann am 1. Juli 1999 und sollte am 30. Juni 2002 enden. Der Mieter erhielt eine Verlängerungsoption auf ein weiteres Jahr. Der monatliche Mietzinsbetrug S 23.650,00 zuzüglich pauschalierter Betriebskosten S 2.700,00 zuzüglich 10% USt S 2.635,00, Gesamtmiete S 28.985,00. Der Mietzins war zum Verbraucherpreisindex 1996 wertgesichert.

Am 3. November 1999 schlossen der Bw. als Abgeber und die V-AG als Erwerber eine Vereinbarung (Akt 1999 Seite 27 bis 31) mit folgendem Inhalt: Festgehalten wurde, dass mit Mietvertrag vom 1. Februar 1995 der nunmehrige Erwerber (V-AG) den Dachboden an den Bw. vermietete, wobei dieser Vertrag mit Mietvertrag vom 7. August 1997 mit Primar Dr. F fortgesetzt wurde, zu dem Zweck, den Dachboden auszubauen und wirtschaftlich zu verwerthen. Laut einem Brief von Dr. F und dem Bw. vom 7. Oktober 1999 erfolgte die Fortsetzung des Mietverhältnisses durch Dr. F nur aus Gründen der Besicherung, die Hauptmietrechte sollten nicht verändert werden. Die V-AG nahm deshalb zur Kenntnis, dass aktuell der Bw. Hauptmieter war. Die Mietrechte des Bw. sind der R-Bank sicherungsweise abgetreten. Der Nachricht dieses Institutes vom 23. September 1999 entsprechend wird bei Zahlung von S 4.420.000,00 aus ein angegebenes Konto des Bw. diese Vormerkung aufgehoben. Das vertragsgegenständliche Hauptmietverhältnis hat daher am 1. Februar 1995 begonnen, der Bw. ist berechtigt, seine Mietrechte zu übertragen (Vereinbarung Punkt I). Laut Punkt II ließ der Bw. die Dachbodenwohnung auf eigene Kosten ausbauen und erschuf ua. das neue Mietobjekt Top. Nr. 11a mit Wohnfläche 99,9 m², Galerie 30,10m² und Terrasse 69,64 m². Für den Dachbodenausbau lagen rechtskräftige Baubewilligungen vor, die Fertigstellungsmeldung wurde ordnungsgemäß erstattet. Die Forderungen der am Ausbau beteiligten Professionisten etc. waren vollständig befriedigt. Bezuglich Top. Nr. 11a bestand im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung ein gültiger Untermietvertrag, vom Untermieter gezahlte Kautionen waren an den Erwerber (V-AG) zu übergeben. Laut Punkt III verzichtete der Bw. auf seine Hauptmietrechte am Mietobjekt Top. Nr. 11a und verkaufte und übergab das Objekt an die V-AG, welche annahm und kaufte. Gleichzeitig wurde mit dem vom Bw. namhaft gemachten Mieter für das Mietobjekt Top. Nr. 11a ein Hauptmietvertrag zu den bisherigen Bedingungen des Untermietvertrages abgeschlossen. Laut Punkt IV betrug der Kaufpreis S 4.500.000,00 zuzüglich 20% USt S 900.000,00, gesamt S 5.400.000,00, und wurde in einem Teilbetrag von S 4.420.000,00 auf das unter Punkt I genannte Konto des Bw. bei der R-Bank bezahlt, der Restbetrag S 80.000,00 und die Mehrwertsteuer S 900.000,00, zusammen S 980.000,00

wurde an einen vom Bw. bevollmächtigten Rechtsanwalt bezahlt. Als Tag der Übergabe und Stichtag für die Zurücklegung der Mietrechte durch den Bw. wurde laut Punkt V der Tag der Vertragsunterfertigung bestimmt (3. November 1999).

Es waren daher zunächst die Überschussrechnungen des Bw. 1992 bis 1999, welche auch Umsatzsteuer, Vorsteuern und Zahllasten enthalten, auf Nettoverrechnung umzustellen. Die enthaltenen Vorsteuern des Jahres 1992 ergeben sich aus den beiden Rechnungen über die Beratungskosten brutto S 225.720,00 und S 89.920,00. Die weiteren Korrekturen nahm der Bw. selbst vor (Vorsteuern 1993 S 77.378,34 und 1995 S 15.548,47). Die konkrete Bewirtschaftung des Bw. ergab vom Beginn 1992 bis zur Beendigung 1999 einen Gesamtwerbungs-kostenüberschuss von S 2.481.282,90 (€ 180.321,86, **Beilage 1**).

2. Rechtliche Beurteilung

Die Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 1993/33 (LVO 1993) ist gemäß § 8 Abs. 1 bei der Einkommensteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 (Z 1) und bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993 (Z 2) anzuwenden. Für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1992 ist die Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 1990/332 (LVO 1990) anzuwenden.

Die Betätigung wurde 1992 begonnen, die LVO 1993 ist daher in ihrer Stammfassung anzuwenden. Eine Optionserklärung iSd § 8 Abs. 3 LVO 1993 (in der Fassung BGBI. II Nr. 358/1997) liegt nicht vor.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1993 (Stammfassung) und LVO 1990 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, eigenen, was insbesondere für Wirtschaftsgüter zutrifft, die der Befriedigung des persönlichen Lebensbedürfnisses dienen. Die im vorliegenden Fall durchgeführte Unter Vermietung durch den Bw. (Hauptmieter) stellt eine Bewirtschaftung im genannten Sinne dar, da die Dachgeschoßwohnung samt Terrasse als Wohnraum geeignet ist (auch im Mietvertrag zwischen Bw. und V-AG vom 1. Februar 1995 wird auf Wohnzwecke hingewiesen). Nicht erforderlich ist es, dass der Abgabepflichtige die Wohnung selbst bewohnt oder die Absicht hegt, sie in der Zukunft zu bewohnen (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 (Stammfassung) und LVO 1990 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht geändert wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung ist im vorliegenden Fall eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144).

Im Erkenntnis vom 23.11.2000, 95/15/0177, stellte der VwGH wiederum unter Hinweis auf die eigene Rechtsprechung fest, dass der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen muss, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dabei wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Der UFS folgt dem Vorbringen des Bw. dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war: Der Bw. war an einer offenen Handelsgesellschaft (OHG) beteiligt, über deren Vermögen mit Beschluss des zuständigen Handelsgerichtes vom 13. März 1997 der Konkurs eröffnet wurde. Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 27. Mai 2002 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Es ist glaubhaft, dass der Bw. erst auf Grund der unvorhergesehenen Konkursöffnung zur Veräußerung der Mietrechtes und damit zur Beendigung der Vermietungstätigkeit im Jahr 1999 gezwungen wurde, zumal die Vermietungstätigkeit von Beginn an als Altersvorsorge geplant war (Vorbringen im Erörterungsgespräch). Es ist daher davon auszugehen, dass die ursprüngliche Planung des Bw. auf Aufrechterhaltung der Betätigung zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses gerichtet war.

Es ist daher zu prüfen, ob die Bewirtschaftung der Dachgeschosswohnung, wäre sie vom Bw. in der konkreten Form fortgesetzt worden, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben hätte.

Dabei ist von den die konkreten Ergebnisse der Betätigung 1992 bis zur Einstellung 1999 auszugehen. Die Einkünfte aus der Veräußerung des Mietrechtes 1999 sind dabei nicht anzusetzen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0025), da diese einer anderen Einkunftsquelle zuzurechnen sind, nämlich sonstigen Einkünften gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1998 (Quantschnigg/Schuch, Handbuch EStG 1998, § 28 Tz 10, § 30 Tz 13, zum Stichwort "entgeltliche Weitergabe eines erworbenen Nutzungsrechtes, VwGH 22.10., 1995, 45/64, VwGH 27.4.76, 1435/74, Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, § 28 Tz 12, § 30 Tz 36). Da im vorliegenden Fall zwischen Erwerb des Mietrechtes durch den Bw. (Mietvertrag vom 1. Februar 1995) und der Veräußerung (Vereinbarung vom 3. November 1999) die Einjahresfrist überschritten ist, ist

der Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1998 nicht erfüllt. Dies ändert jedoch nichts am Umstand, dass der Erlös aus der Mietrechtsveräußerung nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt (Doralt, aaO, § 28 Tz 12).

Die in den Jahren 1992 bis 1999 ausgeübte Bewirtschaftung ergab einen Gesamtwerbungs- kostenüberschuss von S 2.481.282,90 (€ 180.321,86, **Beilage 1**).

Die voraussichtliche Ergebnisentwicklung für die Jahre ab 2000 ist an Hand einer unter der Annahme einer Weiterführung der Betätigung erstellten Prognoserechnung zu ermitteln.

Bereits das FA ersuchte den Bw. mit Schreiben (Vorhalt) vom 27. Februar 2002 um Vorlage einer Prognoserechnung unter der Annahme, dass die Vermietung nicht 1999 beendet wäre. Der Bw. legte mit Schreiben vom 16. Februar 2004 (nach zwei Jahren und 19 identisch und stereotyp formulierten Fristerstreckungsansuchen) eine Prognoserechnung eines anderen (!) Steuerpflichtigen vor (Akt 1999 Seite 72f). Diese Prognoserechnung kann nicht herangezogen werden, da sie an Hand von Daten eines anderen, nicht berufungsgegenständlichen Sachverhaltes erstellt wurde.

Bei der Prognoserechnung laut UFS wurden ausschließlich die Angaben des steuerlichen Vertreters, nämlich die Zahlen der im Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung und die Adaptierung laut Schreiben des Bw. vom 22. Juni 2005, verwendet. Diese Prognoserechnung ergibt erstmals im Jahr 2016, somit nach 25 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss (**Beilage 2**). Ein Zeitraum von 25 Jahren ist jedoch keinesfalls als absehbar zu bezeichnen. Es liegt daher eine Liebhabereibetätigung vor.

Der UFS brachte dem Bw. die Prognoserechnung vor Entscheidung über die Berufung mit Schreiben vom 9. März 2006 zur Kenntnis und bot dem Bw. die Möglichkeit zur Stellungnahme. Eine Äußerung des Bw. erfolgte nicht.

Dem Vorbringen des Steuerberaters im Erörterungstermin, der Bw. habe vorgehabt, die Zins- rückzahlungen und die Tilgungsraten aus seinem anderen Einkommen aus der OHG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zu bestreiten, widerspricht, dass der Bw. bereits im ersten Jahr der Betätigung 1992 mit Schreiben an das FA vom 30. November 1992 (Akt 1992 Seite 2) angab, sich in angespannter Liquiditätslage zu befinden und daher zur Bezahlung der Steuerschulden ein Ratenansuchen stellen müsse. Auch in den Folgejahren stellte der Bw. Raten- ansuchen, die er mit seiner angespannten Liquiditätslage begründete (Schreiben vom 22. Jänner 1993, Akt 1993 Seite 2). Aus dem Bericht einer Betriebsprüfung bei der OHG lassen sich keine Schlüsse betreffend dem Bw. frei zur Verfügung stehender Geldmittel ableiten. Darüber hinaus ist die Eignung einer Betätigung, einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen, an Hand der aus der Betätigung erzielbaren Ergebnisse zu beurteilen.

Wenn der Bw. vorbringt, die vorzeitige Einstellung sei auf eine Unwägbarkeit, nämlich auf den Konkurs der OHG zurückzuführen, an der er beteiligt war und Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog, ist festzustellen, dass die Vermietung der Wohnung in der vom Bw. konkret ausgeübten Bewirtschaftungsweise laut Prognoserechnung (**Beilage 2**) auch im Falle einer Fortführen nicht zu einem Gesamteinnahmenüberschuss in einem absehbaren Zeitraum geführt hätte.

Zeitweise Leerstehung wegen Mietersuche, vorzeitiges Ausziehen eines Mieters wegen zB beruflicher Versetzung und Verzögerungen bei der Bauabwicklung wie im vorliegenden Fall stellen keine Unwägbarkeiten dar sondern zählen zu den gewöhnlichen Risiken bei Gebäudevermietungen.

- Umsatzsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (UStG 1972) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 (UStG 1972) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (UStG 1972) bestimmt, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Weiters bestimmt § 6 LVO 1993, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 vorliegt. Wie bereits festgestellt, handelt es sich bei der Untervermietung der Dachgeschosswohnung samt Terrasse um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993. Die umsatzsteuerrechtlichen Regeln sind EU-konform (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Es liegt somit auch Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor.

Das FA ging in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1995 bis 1998 erkennbar von einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 aus und setzte Umsatzsteuer Höhe von 10% der erklärten Mieteinnahmen fest.

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 lautet: *"Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag."*

Da es sich um eine Liebhabereibetätigung handelt, ist der Bw. nicht Unternehmer (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994). Betreffend Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Ausweises eines Steuerbetrages ist jedoch zu beachten, dass das FA dazu keinerlei Sachverhaltsfeststellungen traf. Laut Aktenlage wies der Bw. nur im Untermietvertrag vom 31. Mai 1999 einen Umsatzsteuerbetrag gesondert aus. Dieses Jahr ist nicht berufungsgegenständlich. Im Untermietvertrag vom 25. Juli / 6. September 1995 wies der Bw. keinen Umsatzsteuerbetrag

gesondert aus. Das FA traf keine Feststellungen darüber, dass der Bw. in (monatlichen) Vorschreibungen an die Untermieter Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hätte. Das FA traf auch sonst keine Feststellungen über Zahlungsbelege. Die Wirkung der Untermietverträge als Rechnung iSd § 11 UStG 1994 im Zusammenhang mit Zahlungsbelegen wurde vom FA somit nicht nachgewiesen (vgl. VwGH 14.5.1991, 88/14/0167).

Im Übrigen teilt der UFS die Auffassung von Ruppe, UStG 1994, 3. Auflage, § 11 Tz 49 und 142, zumal im vorliegenden Fall die Untermieter nach der Aktenlage Privatpersonen waren, die die Wohnung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses benutzten. Der Akt enthält keine Hinweise darauf, dass die Untermieter selbst Vorsteuer im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. geltend gemacht hätten. Insbesondere traf das FA keine diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen. In den Verträgen ist ausgeschlossen, dass die Untermieter die Wohnung weiter untervermieten. Abfragen des UFS im X betreffend die Untermieter ergaben ebenfalls keine Hinweise, dass diese Vorsteuern geltend gemacht hätten. Da somit keine Hinweise auf einen Steuerausfall bestehen, hat im vorliegenden Fall eine Vorschreibung von Umsatzsteuer zu unterbleiben.

- **Einkommensteuer 1992:**

Der Berufung Einkommensteuer 1992 war teilweise stattzugeben, da das FA im angefochtenen Bescheid vom 29. Oktober 1999 die nicht berufungsgegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb fälschlich mit S 706.3226,00 anstatt richtig mit S 466.545,00 aus der Gewinnmitteilung vom 7. Juni 1995 (Akt 1992 Seite 22) ansetzte.

Einkommensteuer 1992:

	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	466.545,00
Sonstige Einkünfte	<u>1.637.500,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.104.045,00

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Hälfte der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genusscheine und junge Aktien (innerhalb des einh. Höchstbetrages)	-20.000,00
Steuerberatungskosten	-7.560,00
Kirchenbeitrag	<u>-1.000,00</u>
Einkommen	2.075.485,00

Rundungszu- bzw. -abschlag	15,00
gerundetes (Welt-)Einkommen	<u>2.075.500,00</u>

	S
10 % für die ersten	50.000,00
22 % für die weiteren	100.000,00
32 % für die weiteren	150.000,00
42 % für die weiteren	400.000,00
50 % für die restlichen	1.375.500,00
	<u>687.750,00</u>

Tarifsteuer	930.750,00
Gem. § 33 EStG 1988 44,84 % von 438.000,00	196.399,20
Gem. § 37 (1) EStG 1988 22,42% von 1.637.500,00	<u>367.127,50</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	563.526,70
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	<u>-5.000,00</u>
Einkommensteuerschuld	558.526,70
Kapitalertragsteuer	<u>-2.459,00</u>
Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)	556.067,70
	556.068,00

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

2 Beilagen: 1. Überschussrechnung lt. Bw., 2. Prognoserechnung

Wien, am 24. April 2006