



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch O.W., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1991 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein Pädagoge (seit 1. März 2004) im Ruhestand, dreifacher Vater, seit Mai 1999 geschieden, hat seit dem 13. Oktober 1990 drei Zimmer in dem laut Gutachten des Architekten Dipl. Ing. A vom 13. September 1989 ursprünglich als Lager und Vorratsbereich gedacht gewesenen Erdgeschoss eines Einfamilienwohnhauses in B kurzfristig in Bestand gegeben; die in Rede stehenden Zimmer sind zwei Doppelbettzimmer mit Dusche und WC sowie ein Einbettzimmer mit WC und Etagendusche.

In Streit steht die Einkunftsquelleneigenschaft der Privatzimmervermietung in den Streitjahren.

Mit den Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 2003 wurden dem Finanzamt Überschussrechnungen zur Gästezimmervermietung übermittelt, die - abgesehen von jener für das Jahr 2000 - Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen auswiesen. Infolge der Überschussrechnungen für die Jahre 1991 bis 1999 erließ das Finanzamt vorerst vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO, mit denen die negativen Einkünfte für die Jahre 1991, 1994 bis 1998 abgabenerklärungsgemäß bzw. für die Jahre 1993 und 1999 (abweichend von den Abgabenerklärungen) in Höhe von S 12.819 für das Jahr 1993

und S 2.166 für das Jahr 1999 vorläufig festgesetzt wurden. Was die Einkommen- und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1992 anbelangt, wurden die ursprünglichen vorläufigen Bescheide, mit denen das Finanzamt die Abgaben für das Jahr 1992 (und damit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - S 118.464) abgabenerklärungsgemäß festgesetzt hatte, durch jene vorläufigen Bescheide ersetzt, die im Rahmen der vom Finanzamt mit Bescheiden vom 8. August 1994 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren erlassen worden waren; abweichend vom vorläufigen Bescheid in seiner Erstfassung wurden in dem mit 8. August 1994 datierten, vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 5.232 vorläufig in Ansatz gebracht.

Mit dem Beiblatt zur Einkommensteuerklärung 1999 wurden als Geringwertige Wirtschaftsgüter u. a. die Anschaffungskosten für einen "Heizkessel" in Höhe von S 30.592,49, einen "Speicher" in Höhe von S 11.551,84 und eine "Ladegruppe" in Höhe von S 3.107,06 geltend gemacht. Mit dem beim Finanzamt am 26. Jänner 2001 eingelangten Schreiben führte der Bw. als Begründung für die sofortige Abzugsfähigkeit der auf die Speicher- und Heizkesselreparatur entfallenden Kosten unter Bezugnahme auf die dem Schreiben beigelegte Rechnung der Fa. XY GmbH vom 25. Dezember 1999 ins Treffen, die Speicher- und Heizkesselreparatur sei unumgänglich gewesen. Der Pufferspeicher sei leak gewesen, der Heizkessel ausgeglüht, somit beides für den Weiterbetrieb unbrauchbar. Es verstehe sich von selbst, dass irreparable Teile durch Neuteile ersetzt werden müssen.

Bezüglich der beim Finanzamt am 12. Jänner 2001 eingelangten Berufung gegen den mit 14. Dezember 2000 datierten Einkommensteuerbescheid 1999 erging das Ergänzungsersuchen vom 5. Juli 2001, mit dem das Finanzamt dem Bw. im Wesentlichen vorhielt, dass die Vermutung der Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die Tatsache, aus der Privatzimmervermietung seit Beginn der Tätigkeit nur Verluste erwirtschaftet zu haben, sowie durch das Verhältnis der Fixkosten, laufenden Aufwendungen und immer wieder anfallenden Reparaturen zu den Einnahmen erhärtet werde; im Falle der Vorlage einer begründeten und objektiv nachvollziehbaren Prognoserechnung, derzufolge innerhalb eines überschaubaren Zeitraums mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sei, "könnte" vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Mit dem beim Finanzamt am 16. Juli 2001 eingelangten Schreiben bestritt der Bw. die Richtigkeit des Vorwurfs des Finanzamts, nur Verluste aus der Privatzimmervermietung erwirtschaftet zu haben, mit Verweis auf das Jahr 2000, bereits im letztgenannten Jahr einen Überschuss von S 9.082 erklärt zu haben, und sagte unter Bezugnahme auf die dem Schreiben beigelegte Prognoserechnung u. a. voraus, dass ab nun sicherlich mit einem jährlichen Überschuss zu rechnen sei.

Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird bezüglich der Prognoserechnung auf Punkt 4 des UFS-Vorhalts vom 27. Juli 2005 verwiesen (vgl. Seite 9 der Berufungsentscheidung).

Mit Bescheiden vom 18. Juni 2004 sprach das Finanzamt über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 in Form einer den angefochtenen Bescheid abändernden Berufungsvorentscheidung ab; die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1999 wurden endgültig festgesetzt. Als Begründung für die Versagung der Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft bezüglich der nebenberuflichen Betätigung führte das Finanzamt - nach Verweis auf die §§ 1 Abs. 2 Z 3, 2 Abs. 4 und § 6 der LVO BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 und den Zitaten der beiden erstgenannten Bestimmungen der LVO- ins Treffen: Die Höhe der im bisherigen Beobachtungszeitraum 1991 bis 2002, mit Ausnahme des Jahres 2000, erwirtschafteten Verluste ebenso wie die der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2001 beigelegte Prognoserechnung würden einen Gesamtüberschuss in absehbarer Zeit bei gleich bleibender Bewirtschaftung nicht erwarten lassen; trotz Ausgangs - beispielsweise für das Jahr 2001 - von einem Überschuss von ca. S 10.000 seien in der Einkommensteuererklärung 2001 negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von S 92.842.18 angegeben.

Mit der beim Finanzamt am 13. Juli 2004 eingelangten "Berufung gegen den Spruch" der o. a. Abgabenbescheide für das Jahr 1999 (in der Folge kurz als Berufung vom 13. Juli 2004 bezeichnet) beantragte der Bw. die abgabenerklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer sowie der Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 2003, bezeichnete unter Bezugnahme auf den zuvor zitierten § 2 Abs. 4 der LVO, BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung des BGBl II Nr. 358/1997 den Beobachtungszeitraum von 1991 bis 2003 als maßgebend und erklärte, die Umsätze ab 2003 nicht nur erhöht zu haben, sondern auch positiv - mit Überschuss - abschließen haben zu können (*"So wie es aussieht, wird es sich auch weiterentwickeln"* (Zitat Ende)).

Zu den auf Investitionskosten entfallenden Betrag von S 4.218.000 führte der Bw. unter Bezugnahme auf die Beilagen 1 ("Überblick der Einnahmen, Verluste und Gewinne"), 2 ("Anschaffungskredit Hauskauf"), 3 ("Dachreparaturkredit") und 4 ("Kredit für Auszahlung der Ehegattin lt. Gerichtsurteil") ins Treffen, von diesem Betrag immer einen Privatanteil von 50 % ausgeschieden zu haben. Von den Krediten seien jene für den Hauskauf" (S 1.140.000) und die Dachreparatur (S 134.000) ausbezahlt worden, jener für die Auszahlung der Ehegattin lt. Gerichtsurteil (S 2.944.000) sei fast -/-. Der heutige Schuldenstand betrage lediglich rund S 798.000. Um mehr als S 4.000.000 in das gemischt genutzte Wohnhaus zu investieren und in diesem relativ kurzen Zeitraum zurückzahlen zu können, bedürfe es nicht nur unternehmerischen Risikos, sondern auch vollkommenen Einsatzes der ganzen Person. Seit Eröffnung der Privatzimmervermietung habe der Bw. nicht nur keinen Urlaub gehabt, sondern

habe alles gemacht, um endlich die S 200.000 Hürde zu überschreiten, indem er nicht nur "das Frühstück zubereitet, die Wäsche wäscht und bügelt, den Rasen pflegt, das Haus instand hält, alle buchhalterischen Tätigkeiten, sowie die notwendigen amtlichen Vorschriften zur Zufriedenheit der Behörden erledigt." In diesem Fall könne man wirklich nicht von Liebhaberei sprechen, wenn der Bw. ab nun in positive Zahlen komme.

Mit den nachfolgenden Tabellen werden jene Übersichten, die dem Finanzamt als Beilage 1 bis 4 zu der Berufung gegen die das Jahr 1999 betreffenden Bescheide übermittelt wurden, dargestellt:

Beilage 1 ("die erkl. Umsätze und Gewinn- Verluste laut den bisherigen Steuerbescheiden")

"	Umsatz	+/-	Est	USt	
89,90,91	128.781,82	- 97.400	- ...5.748	- 54.132	
1992	139.976,72	- 118.464	- 55.336	- 21.311	
	-/-	- 5.232	- 9.440	- 20.935	Dachaktivierung
1993	159.946,36	- 12.819	- 7.537	- 21.377	
1994	156.715,45	- 94.366	- 36.001	- 7.214	
1995	152.213,61	- 79.185	- 26.554	- 5.228	
1996	155.321,48	- 42.260	- 27.552	- 1.579	
1997	169.245,45	- 45.830	- 31.467	- 4.370	
1998	158.881,82	- 18.572	- 7.703	- 3.064	
1999	172.481,82	- 73.148			
	-, -	- 2.166	+ 9.946	- 15.935	Heizkesselaktivierung
endgültiger SB	Null	Null	+ 10.890	+ 15.936	
2000	188.736,36	+ 9.082	- 4.288	- 4.604	
			- 175.400	-	- 297.933
2001	169.363,64	- 92.842	---	---	
2002	13.555,91	- 869,31	---	---	
2003	15.004,54	+ 1.352,41	---	---	"

Beilage 2 ("Firmenkredit für den Hauskauf")

"	Rückzahlungen	Zinsen	ATS
11.10.1990	72.000,00	25.044,00	1.140.000
31.12.1990			1.093.044,00
1991	358.000,00	84.449,00	819.493,00
1992	240.546,94	81.630,00	660.576,06
1993	96.000,00	63.369,00	627.945,06
1994	96.000,00	56.455,00	588.400,06
1995	96.000,00	54.623,00	547.023,06
1996	96.000,00	51.042,00	502.065,06
1997	274.902,72	42.343,00	269.505,34
1998	96.000,00	18.268,00	191.773,34
1999	96.000,00	12.057,00	107.830,34
2000	112.609,34	4.779,00	-/-
Ausbezahlt"			

Beilage 3 ("Firmenkredit für die Dachreparatur")

"	Rückzahlungen	Zinsen	Saldo
1992 Darlehen		134.546,94	
	5004,00	8.569,53	138.108,47

1993	12.000,00	8.272,10	134.380,57
1994	12.000,00	8.071,21	130.451,78
1995	12.000,00	7.827,03	126.278,81
1996	12.000,00	7.589,34	121.868,15
1997	12.000,00	7.293,85	117.162,00
1998	12.000,00	7.022,91	112.184,91
1999	11.568,00	6.029,08	106.645,99
2000	11.136,00	5.075,88	100.585,87
2001	11.136,00	4.764,96	94.214,83
--	Umstellung auf € -----	----	6.846,86
2002	817,58	340,04	6.369,32
2003	6.336,81	32,51	-/-
Ausbezahlt"			

Beilage 4 ("Firmenkredit für die Auszahlung der ehemaligen Gattin lt. Gerichtsurteil")

"		Rückzahlung	Zinsen	Saldo
1.3.2003	Darlehen			- 74.373,25
		-----	3.535,92	- 77.909,17
			BSPK 1...	
1.1.2003	Ansparen Guthaben			76.588,05
		1.531,60	390,89	77.728,76
			BSPK 9...	
1.1.2003	Darlehen			-214.481,88
		164.173,25	7.726,45	- 58.035,08
Diese drei Kredite wurden zusammengelegt."				

Mit den mit 13. Juli 2004 datierten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden für jeweils jedes einzelne der innerhalb der Zeiträume 1991 bis 1998 und 2000 bis 2003 gelegenen Jahre wertete das Finanzamt die Fremdenzimmervermietung unter Bezugnahme auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung (Einkommensteuer 1999) als Liebhaberei und setzte sowohl die Umsatzsteuer, als auch die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1998 und 2000 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest.

Mit der beim Finanzamt am 10. August 2004 eingelangten Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für jedes einzelne der innerhalb der Zeiträume 1991 bis 1998 und 2000 bis 2003 gelegenen Jahre warf der Bw. dem Finanzamt - nach Verweis auf die in der Bescheidbegründung angeführten § 1 Abs. 2 Z 3 und § 2 Abs. 4 LVO BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 - im Wesentlichen vor, den Beobachtungszeitraum zu eng genommen zu haben. Wie das Finanzamt aus den Steuererklärungen für das Jahr 2003 ersehen könne und künftig ersehen werde können, komme es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu negativen Einkünften. Würden die Bankzinsen ehest auf Null sinken und die Abschreibungen auch von Jahr zu Jahr weniger, so würden in den kommenden Jahren nur mehr positive Einkünfte anfallen.

Im Übrigen bestritt der Bw., dass es zu einer Liebhaberei gehöre, wenn der Bw. mit seinem vollkommenen Einsatz nicht nur keinen Urlaub in den vergangenen Jahren gehabt habe, sondern auch seine gesamte Freizeit dafür geopfert habe, erklärte, seit 1. März 2004 in Pension zu sein und sich wesentlich besser und mehr um die sogenannte "Liebhaberei" bemühen zu können (, und sicherlich weiterhin die Einnahmen vergrößern bzw. die Überschüsse erhöhen zu können,) und brachte an Kritik zu den Bescheiden vor: *"Nur weil ich eben die ersten elf Jahre lang benötigte, einen gesunden Betrieb herzustellen, Sie im Vergleich dazu nur ein wenig Steuern zurückzahlen mussten, verwehrt"* das Finanzamt *"es mir, die mir rechtens zustehenden Anfangsverluste zu beantragen, ich also nachgewiesenermaßen fleißig war,"* wolle das Finanzamt *"meine **nunmehr** erfolgreiche Vermietung nicht anerkennen. Ich denke, eine größere Betrachtungsweise wäre korrekter und meiner Tätigkeit entsprechend richtiger."*

Anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 7. Dezember 2004 gab die Vertreterin der Amtspartei im Wesentlichen zu Protokoll, dass es sich bei dem Objekt um ein Einfamilienhaus handle. Da ein bisheriger Gesamtverlust von ca. S750.000 in den Jahren 1991 bis 2001 aufgelaufen sei, bezweifle das Finanzamt, dass ein Gesamtüberschuss innerhalb des zwanzigjährigen Beobachtungszeitraums erzielt werden könne; selbst dann nicht, wenn in Hinkunft auf Grundlage der wegfallenden Zinsenbelastung jährliche Überschüsse erwirtschaftet würden. Aufgrund der Tatsache, dass der Bw. sich ab seiner Pensionierung im Jahr 2004 vermehrt um die Zimmervermietung kümmern könne, komme es zu einer Änderung der Bewirtschaftung, womit ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege.

Dem Gesagten konterte der steuerliche Vertreter, dass nach der Halbzeit Gewinne erwirtschaftet worden seien und würden. Durch eventuelle neue ein bis zwei Betten-Vermietung sei auch eine Umsatzerhöhung leichter denkbar, womit nicht von einer Neubewirtschaftung gesprochen werden könne. Bekannt sei der Wegfall von gravierenden bisherigen Belastungen (a. o. Aufwendungen wie Dachreparaturen (Kreditzinsen)) und groben Reparaturen, weshalb es auch übersichtlicher wäre, wenn die Bw. nach den kommenden fünf Jahren eine komplette Übersicht erstellen werde und könnte. Somit seien die vorhandenen Verlustvorträge voraussichtlich aufgebraucht und die normalen Gewinne laufend zu versteuern.

Über Ersuchen vom 5. Jänner 2005 legte der Bw. dem UFS Belege vor, anhand dieser die in den Überschussrechnungen für die Jahre 1991 bis 2003 ausgewiesenen Einnahmen und Werbungskosten bis 2003 ermittelt worden seien sollen.

Mit den bei der Steuer- und Zollkoordination am 31. Jänner 2005 überreichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2004 wurde an Einkünften aus der Zimmervermietung ein Gesamtverlust in Höhe von € 4.812,84 angezeigt.

Mit dem Schreiben vom 27. Juli 2005 teilte der UFS dem Bw. mit, trotz der Erklärung der Einkünfte aus der Privatzimmervermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 115 Abs. 3 BAO zur Prüfung, ob die Betätigung die Annahme der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO begründen könnte, verpflichtet zu sein, und ersuchte unter Bezugnahme auf die in Rede stehenden Berufungen um Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgenden Punkten samt Vorlage der für die Beantwortung der Fragen erforderlichen Unterlagen:

"1. Bei der Prüfung des Vorliegens einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis Z 6 wäre zu beachten, dass der Bw. in dem für das Finanzamt anlässlich des Beginns der Betätigung auszufüllenden Fragebogen

a) die Höhe des voraussichtlichen Jahresumsatzes für das Eröffnungsjahr (1990) mit "MINUS" bzw. für das Folgejahr mit "RD. 120.000" bezeichnet,

b) die Frage nach der Höhe des voraussichtlichen Gewinns für das Folgejahr unbeantwortet gelassen und

c) die Erwartung eines Gewinns für das Eröffnungsjahr verneint hatte.

Von diesen Daten war auf Ihre Unkenntnis hinsichtlich der Höhe der für die Folgejahre zu erwartenden Kosten zum Beginn der in Rede stehenden nebenberuflichen Betätigung und damit auf das Fehlen einer Planungsrechnung zu einem vor der Eröffnung der Fremdenzimmervermietung gelegenen Zeitpunkt zu schließen.

2. Was das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste betrifft, dokumentierten die Überschussrechnungen für die Jahre 1991 bis 1993 einen Anstieg der Einnahmen von S 141.660 im Jahr 1991 auf S 150.192 im Jahr 1992. Dies entspricht einem Plus an Einnahmen gegenüber dem Jahr 1991 von 6 %. Standen diesen Einnahmen sonstige Werbungskosten von S 152.020 im Jahr 1991 und S 253.040,46 im Jahr 1992 gegenüber, so hatte der Bw. im Vergleichszeitraum ein Plus an Werbungskosten von 66 % zu finanzieren. Mit Einnahmen von S 175.941 im Jahr 1993 (= im Vergleich zum Vorjahr: ein Plus von 17 %) und sonstigen Werbungskosten von S 235.259,48 (= im Vergleich zum Vorjahr ein Minus von lediglich 7,03 %) im letztgenannten Jahr waren die "sonstigen Werbungskosten", was die Jahre 1991 bis 1993 betrifft, durch die mit den Überschussrechnungen erklärten Einnahmen für den in Rede stehenden Zeitraum nicht gedeckt.

In diesem Zusammenhang hatte das Finanzamt Ihre Antwort im Schreiben vom 14. Juni 1994 auf die im Ersuchen des Finanzamts vom 6. Juni 1994 gestellte Frage nach den Maßnahmen, die zur Verbesserung der Ertragsfähigkeit gesetzt wurden, "laufende Instandhaltungen, Verbesserung des Wohnservices, Werbung" als eine Mitteilung zu deuten, aufgrund der auf den Anfall von Werbungskosten in einem höheren Umfang in der Zukunft

zu schließen war. Stellen Sie sich auf den Markt in der Weise ein, dass Sie Ihre Leistungen den Marktbedürfnissen anpassen, so war die oben zitierte Antwort im Schreiben vom 14. Juni 1994 ein Indiz für ein zu erwartendes marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot. Allerdings wird dieses gegen Liebhaberei sprechende Indiz durch die Überschussrechnungen für die Jahre 1992 bis 2004 entkräftet, wenn diesen nach die Kontinuität der "positiven" Entwicklung der (jeweils auf Tausend abgerundete) Verluste in den Jahren 1992 bis 1997 - von S 118.000 im Jahr 1992 auf S 97.000 im Jahr 1993, S 94.000 im Jahr 1994, S 79.000 im Jahr 1995, S 49.000 im Jahr 1996 auf S 45.000 im Jahr 1997 - im Jahr 1998 mit Verlusten in Höhe von S 18.000 ihr Ende gefunden hat.

Für Liebhaberei sprachen aber auch die Ergebnisse in den Überschussrechnungen für die Jahre 2001 bis 2004, die mit Einkünften (aus dem in Rede stehenden Beherbergungsunternehmen) von + S 9.082 im Jahr 2000, - S 92.842 im Jahr 2001, - S 11.961,97 bzw.

- € 869,31 im Jahr 2002; - S 18.609,57 bzw. - € 1.352,41 im Jahr 2003 und -€ 4.812,84 im Jahr 2004 eine negative Ertragsentwicklung offen gelegt hatten, deren Fortsetzung durch die Überschussrechnung für das Jahr 2004 mit einem Verlust in Höhe von - S 66.226,12 bzw. € 4.812,84 bestätigt wurde. Ein Vergleich der Überschussrechnungen jeweils für die Jahre 2001 bis 2004 mit jener für das Jahr 1998 beweist das Vorliegen von höheren Verlusten in jedem einzelnen der Jahre 2001 bis 2004 im Vergleich zu dem mit der Überschussrechnung für das Jahr 1998 erklärten Verlust. Aufgrund dieser Daten war, was die Beantwortung der Frage nach der Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Betätigung betrifft, auf die Befindlichkeit des Beherbergungsunternehmens in einer Phase der wirtschaftlichen Stagnation zu schließen, die für die Annahme einer Betätigung im Sinne der LVO sprach.

Vor diesem Hintergrund vermochten die mit den Beilagen 2 bis 4 zu der Berufung vom 10. Juli 2004 dargestellten Entwicklungen der Firmenkredite betreffend den Hauskauf (Beilage 2), die Dachreparatur (Beilage 3) und die Auszahlung der ehemaligen Gattin lt. Gerichtsurteil (Beilage 4) , mit denen die in den Beilagen 2 und 3 angesprochenen Kredite als ausbezahlt und die Zusammenlegung von "drei Krediten" thematisiert worden waren, den Wegfall von Verbindlichkeiten nach erfolgter Bezahlung von Verbindlichkeiten in einem bestimmten Jahr und eine Umschichtung von drei Krediten zu einem Kredit aufzuzeigen, ohne die Ertragsfähigkeit der nebenberuflichen Betätigung schlüssig darlegen zu können, wenn der Wegfall der Werbungskostenposition "Hypothekarzinsen - € 952,11 im Jahr 2004 eine Herabsetzung des Gesamtverlustes von dem in der Überschussrechnung mit - € 4.812,84 ausgewiesenen Betrages auf lediglich - € 3.860,73 zur Folge hätte.

3. Was das Verhältnis der Umsätze zu den Verlusten in den Jahren 1994 bis 2003 betrifft, dokumentierten die Daten in der als Beilage 1 zu der Berufung vom 10. Juli 2004 bezeichneten Übersicht "die erklärten Umsätze und Gewinn- Verluste laut den bisherigen Steuerbescheiden" den Anstieg der Umsätze vom Beginn der Betätigung im Jahr 1991 an auf S 159.946,36 im Jahr 1993, welcher durch Umsatzrückgänge in den Jahren 1994 und 1995 (auf S 152.213,61) unterbrochen wurde. Im Gegensatz zu den Umsätzen, die sich - abgesehen von einem im Jahr 1998 auf S 158.881,82 zurückgegangenen Umsatz - in den übrigen Jahren innerhalb des Zeitraums von 1996 bis 2000 von S 155.321,48 im Jahr 1996 auf 188.736,36 im Jahr 2000 erhöhten, wurde die durch die Verringerung der negativen Einkünfte gekennzeichnete positive Ertragsentwicklung innerhalb der Zeiträume von 1992 bis 1993, 1994 bis 1995, 1997 bis 1999 durch Anstiege der Verluste in den zwischen den Zeiträumen gelegenen Jahren - von S 7.537 im Jahr 1993 auf 36,991 im Jahr 1994; von S 26.554 im Jahr 1995 auf S 27.552 im Jahr 1996 und S 31.467 im Jahr 1997, von S 10.890 im Jahr 1999 auf -S 4.288 im Jahr 2000 - unterbrochen.

Da "Umsätze" generell einnahmenseitige Betragsgrößen bzw. "positive Überschüsse" die sich nach Abzug der Werbungskosten von den Umsatzerlösen rechnerisch ergebenden Differenzbeträge sind, wären Aussagen über den Verlauf einer positiven Ertragsentwicklung bei steigenden Umsätzen (auf der Einnahmenseite) ohne Kenntnis der Werbungskosten (auf der Ausgabenseite) generell nicht nachvollziehbar. Damit erwies sich das Vorbringen in der Berufung vom 13. Juli 2004, "Ich konnte ab 2003 die Umsätze nicht nur erhöhen, sondern auch positiv abschließen; mit Überschuss. Und so wie es aussieht, wird es sich auch weiterentwickeln." ohne Abgabe von diesen Ausführungen entsprechenden Steuererklärungen als Aussage ohne Beweiskraft. Dass übrigens dieses Vorbringen Überschussrechnungen widerlegt hatten, mit denen dem Finanzamt Bruttoeinnahmen in Höhe von € 16.505 für das Jahr 2003 und € 15.186,50 für das Jahr 2004 samt negativen Einkünften in Höhe von € 1.352,41 im Jahr 2003 und € 4.812,84 für das Jahr 2004 angezeigt worden waren, sei bemerkt.

4. Infolge der negativen Ertragsentwicklung in den auf das Jahr 2001 nachfolgenden Jahren sprach die dem Finanzamt mit dem Schreiben vom 16. Juli 2001 übermittelte und nachfolgend wiedergegebene "Prognoserechnung" für Liebhaberei im Sinne der LVO:

	"Vermietungen"		Umsätze	Zinsen	Afa	Instandh	GWG	sons.
	+	-						
1991		97.000	141.000	54.000	32.000	18.000	25.000	109.000
1992		118.000	150.000	40.000	34.000	12.000	38.000	144.000
1993		98.000	176.000	36.000	40.000	12.000	33.000	153.000
1994		94.000	172.000	32.000	52.000	20.000	58.000	104.000
1995		79.000	167.000	31.000	52.000	41.000	28.000	94.000
1996		52.000	170.000	29.000	43.000	27.000	27.000	102.000
1997		45.000	186.000	24.000	41.000	44.000	22.000	102.000

1998		18.000	175.000	12.000	35.000	20.000	30.000	96.000
1999		60.000	190.000	9.000	35.000	81.000	20.000	105.000
2000	9.000		207.000	5.000	36.000	36.000	22.000	99.000
voraussichtlich geschätzt								
2001			207.000	2.000		10.000	10.000	

Zu den Daten für das Jahr 2001 sei - abgesehen davon, dass S 207.000 einem Wert von € 15.043,28 bzw. S 10.000 einem Wert von € 726,73 entsprechen, - bemerkt:

Ein Vergleich der prognostizierten Daten mit den in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 angezeigten Daten "Vermietungen 92.842,18 S (= 6.747,10 €)", "Umsätze 186.300 S (= 13.538,95 €)" und "GWG 22.323,63 S (= 1.622,32 €) beweist, dass mit der Erzielung eines tatsächlichen Umsatzes in Höhe von S 186.300 im Jahr 2001 ein deutlich geringerer als der in Höhe von S 207.000 geschätzte Jahresumsatz festzustellen war. Haben die Kosten für GWG mit S 22.323,63 im Jahr 2001 mehr als das Zweifache des in der Prognoserechnung mit S 10.000 in Ansatz gebrachten Betrages betragen, so war ein Zurückbleiben der prognostizierten Einnahmen weit hinter den tatsächlich erzielten Einnahmen bei einem Anfall von tatsächlichen Kosten in einer Höhe, die die prognostizierten Werbungskosten übertrafen, festzustellen. Damit stellt sich die Frage nach der Stichhaltigkeit der "Prognoserechnung" als Beweismittel im Sinne Ihres Vorbringens.

5. Was das Verhältnis der Verluste zu dem Einnahmenüberschuss im Jahr 2000 betrifft, waren die für das Jahr 2000 erklärten positiven Einkünfte aus der Privatzimmervermietung aufgrund der Tatsache, dass in den Jahren 1991 bis 2004 im Durchschnitt pro Jahr ein Verlust aus der Fremdenzimmervermietung erwirtschaftet worden war, wenn dem Finanzamt mit Ausnahme des Jahres 2000 - stets Verluste aus der Fremdenzimmervermietung erklärt worden waren, als Zufallsergebnis zu werten. Damit sprach auch dieses Verhältnis für die Wertung der "Privatzimmervermietung" als Liebhaberei.
6. Für Liebhaberei könnte auch die Tatsache sprechen, dass Ihr Verhalten beim Leistungsangebot und bei der Preisgestaltung marktgerecht war, was eine Steigerung von Umsätzen für die Zukunft nicht erwarten lässt. Dass Ihr Verhalten im Jahr 2004 marktgerecht war, wird durch die in der nachfolgenden Tabelle ausgewiesenen - Preise der in Wettbewerb zu Ihnen stehenden Unternehmen zum Stand 7. Dezember 2004 bestätigt:

"Anbot	Cafe Konditorei C		Haus D*)		E		Bw.	
DZ ÜF	€	29,00			€	25,00	€	24,00
Einnachtzuschlag	€	3,80					€	4,00
DZ/D ÜF			€	20,00				
DZ/B/WC ÜF			€	23,00				
EZ ÜF							€	24,00
			*) Preise ab 3 Nächte					

Die Vergleichbarkeit der Angebote im Jahr 2004 war anhand der Eintragungen der Privatzimmervermieter auf der Homepage der Stadt B "www. B. net/tourismus/ 3 Münzen.htm", Stand 7. Dezember 2004, festzustellen:

Bw.	Ruhige Lage im Zentrum, Garten und Terrasse, Bus und Bahn in der Nähe, engl., Nichtraucherzimmer, alle Zimmer mit TV, Radio, CD. 400m vom Radweg entfernt. Kinderermäßigung, GRANDER (=belegtes) WASSER. 1 EZ/EtD/WC, 2DZ/D/WC.
Cafe Konditorei C	Alle Fremdenzimmer und Ferienwohnung mit SAT-TV. Direkt im Zentrum, Radeinstellplätze, erweitertes Frühstück, Cafe-Konditorei im Haus. 2 DZ/B/D/WC,
Haus D	Ganzjährig, 1 Zimmer mit Balkon, alle Zimmer verfügen über eigenes B/D/WC, erweitertes Frühstück, Aufenthaltsraum, SAT-TV, Garten, zentrale ruhige Lage, Bahn/Bus-Nähe, Nichtraucher! 1 DZ/D, 1 DZ/B/WC,
E	ruhige, gemütliche Zimmer mit Dusche, WC, SAT-TV und erweitertem Frühstück. 5 Minuten zu Bus und Bahn. Gaststätten und Heurige in nächster Nähe. Radabstellplatz vorhanden. Keine Tiere! 2 DZ/D/WC,

7. Bei Vergleich der Verlustursachen im Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben zeigt sich: Von der Marktkonformität hinsichtlich des Anbots war auf hohe Belastungen im Hauptberuf (und die damit verbundene Nichtmitwirkung bei der Privatzimmervermietung) zu schließen, die der Bildung eines Kundenstocks entgegengestanden waren und damit eine Ursache für den Nichteintritt von regelmäßigen Gewinnen dargestellt hatte.
8. Vom Vorbringen in der Berufung vom 10. August 2004 "Seit 1. März 2004 bin ich in Pension und kann mich wesentlich besser und mehr um diese sogenannte "Liebhaberei" bemühen. Ich kann sicherlich weiterhin die Einnahmen vergrößern und auch die Überschüsse erhöhen." könnte auf ein höheres, wirtschaftliches Engagement für die Zukunft geschlossen werden, wenn die Betätigung intensiviert wird und "gravierende bisherige Belastungen (ao. Aufwendungen wie Dachreparaturen (Kreditzinsen)) und grobe Reparaturen" wegfallen. Könnte bedingt durch die Versetzung in den Ruhestand die Organisation der Betätigung verbessert und ein Stammkundenstock begründet werden, was aus dem oben zitierten Vorbringen in der Berufung vom 10. August 2004 deutbar wäre, so könnte dies im Zusammenhang mit den oben angeführten Umständen zwar noch nicht für die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht, aber für die Absicht sprechen, auf zur Verbesserung der Ertragslage führende Maßnahmen in den auf das Jahr 2004 nachfolgenden Jahren zu setzen.
9. Ihre Ausführungen betreffend des Beobachtungszeitraums ändern nichts an der Tatsache, dass dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Oktober 2003, 2003/15/ 0028, zufolge ein Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit dient. Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand

von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6). Weichen die tatsächlichen Einnahmen von den prognostizierten Einnahmen ab und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so war dies im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Da eher starre Einnahmen-Ausgaben-Relationen für die Vermietung charakteristisch sind und die LVO einen Zeitraum von 20 Jahren bei einer "kleinen Vermietung" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO III bzw. 25 Jahren bei einer "großen Vermietung" im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO in Verbindung mit § 2 Abs. 3 LVO III als absehbar bestimmt, war die mangelnde Eignung der Betätigung als Einkunftsquelle als höchstwahrscheinlich anzunehmen (Bei Annahme einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO müsste von einer Betriebsaufgabe ausgegangen wären).

Für dieses Wertungsergebnis sprach die nachfolgende Tabelle, in der die dem Finanzamt mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1991 bis 2004 angezeigten Einkünften aus der Vermietungstätigkeit und aus nichtselbständiger Arbeit jenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegenübergestellt werden, die das Finanzamt in gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheiden in Ansatz gebracht hatte:

Jahr	Einkünfte aus			
	Zimmervermietung		Währung	nichtselbständiger Arbeit
	<i>laut Bescheid</i>	<i>laut Steuererkl.</i>		<i>laut Steuererkl.</i>
1991	- 97.400	- 97.400	ATS	358.146,00
1992	- 5.232	- 118.464	ATS	399.712,00
1993	- 12.819	- 97.623	ATS	410.683,00
1994	- 94.366	- 94.366	ATS	443.422,00
1995	- 79.185	- 79.185	ATS	506.352,00
1996	- 49.890	- 49.890	ATS	449.854,00
1997	- 45.830	- 45.830	ATS	458.035,00
1998	- 18.572	- 18.572	ATS	476.883,00
1999	- 2.166	- 73.148	ATS	474.144,00
2000	+ 9.082	+ 9.082	ATS	507.387,00
2001		- 92.842	ATS	521.179,00
2002		(- 11.961,97 -869,31	ATS €	502.284,11) 36.502,41
2003		(-18.609,57 - 1.352,41	ATS €	450.999,20) 32.775,39
2004		66.226,12 - 4.812,84	ATS €	siehe Finanzamt

Die Summierung jener Einkünfte aus der Fremdenzimmervermietung, die in der Tabelle, Spalte "Zimmervermietung laut Bescheid" für die Jahre 1991 bis 2000 bzw. in den Überschussrechnungen für die Jahre 2001 bis 2004 ausgewiesen waren, bedeuten einen

Gesamtverlust von S 586.017,66, aufgrund dessen - bei Annahme eines Beobachtungszeitraums von 1991 bis 2015 - in den Jahren 2005 bis 2015 an Einkünften mehr als S 53.274,33 pro Jahr erwirtschaftet werden müsste, damit die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Betätigung in den Streitjahren anerkannt werden könnte. Bei Betrachtung der Einnahmenseite, was die Fremdenzimmervermietung betrifft, samt einem Vergleich der Preise der Konkurrenzunternehmen zum Stand 7. Dezember 2004 erweist sich diese Annahme, jährlich Einkünfte in einer solchen Höhe in den Jahren 2005 bis 2015 bei im Vergleich zu den Streitjahren unveränderter Bewirtschaftungsart erzielen zu können, zwar als unwahrscheinlich, aber möglich."

Auf den letztzitierten Vorhalt folgte das Schreiben des Bw. vom 23. August 2005, demzufolge der Bw. mit seiner damaligen Frau auf Anraten des damaligen Fremdenverkehrsobmanns beschlossen hätte, eine Privatzimmervermietung zu eröffnen. Als Alleinverdiener mit drei Minderjährigen sei es ihm nicht möglich gewesen, neben dem Kauf und Umbau des Hauses großartige Einrichtungen zusätzlich vorzufinanzieren. Anfangs 1991 sei mit gebrauchtem Inventar gestartet worden, die Küchengestaltung sei langsam und stetig verbessert worden.

Erhöhte Werbungskosten in den Folgejahren seien durch nicht vorhersehbare Ereignisse - Reparatur a) des kompletten Daches, b) der Heizung nach Bedienungsfehlern der Ehefrau; Auszahlung der Ehefrau nach der Scheidung - verursacht worden. Bis Juli 1998 habe die im Haushalt tätige Ehefrau die Privatzimmervermietung geführt. Seit August 1998 habe der Bw. den Betrieb nebst der Lehrertätigkeit allein geführt. Bereits 1999 "wäre" ein positiver Jahresabschluss gelungen, "hätte" man nicht durch Fehler - zuwenig Beaufsichtigung - die Heizanlage ruiniert. Nach Richterbeschluss habe die ehemalige Gattin bis Ende 2000 ins Haus kommen dürfen.

Das Kalenderjahr 2000 sei positiv gewesen. Zu dem Hausankaufs- und Dachkredit sei noch die Auszahlung an die ehemalige Gattin dazu gekommen, Kreditzahlungen bzw. Zinsen seien von S 79.900 bzw. € 5.800 im Jahr 2001 auf € 5.500 im Jahr 2002, € 3.300 im Jahr 2003 und € 900 im Jahr 2004 herabgesetzt worden. Ohne diese - außerordentlichen - Belastungen "wären" die Kalenderjahre 2001, 2002 und 2003 bereits ausgeglichen und positiv zu erklären gewesen.

Vorerst habe es einige Zeit gedauert, bis die Privatzimmervermietung einen Bekanntheitsgrad erlangt habe, der heute in entsprechendem Ausmaß gegeben sei und für laufende Umsätze Sorge.

Unter Bezugnahme auf einen Teil der Stammgäste verwies der Bw. auf einen als Beilage 1 bezeichneten Kundenbrief vom 10. August 2004 sowie auf die Beilage 2, derzufolge die

Privatzimmervermietung des Bw. seit 2002/03 auf einer sogenannten Radlerliste aufscheine, die dem Bw. ebenso verstärkten Gästebesuch - im August 2005 ca. 20 % aller Buchungen - beschere. Ein wesentlicher Vorteil sei auch der Wegfall einer Buchungsgebühr - € 1,50 -, die von den Betrieben in B einbehalten werde, so sie von der örtlichen Information gebucht würden.

Seit seiner Pensionierung sei der Bw. vormittags telefonisch erreichbar und stelle eine, verglichen mit Nachmittag, erhöhte Erkundungs- bzw. Buchungsbereitschaft fest.

Tatsache sei eine bemerkbare Steigerung im ersten Halbjahr 2005, obwohl April und Mai eher unter den Erwartungen gelegen seien. Dieser ansteigende Trend sei bisher auch im zweiten Halbjahr zu bemerken. Zum Beispiel sei die Augustzahl 2004 bereits bis zum 20. August 2005 erreicht.

Des Weiteren verwies der Bw. darauf, dass 2004 bereits ein vorläufiger Gewinn von € 5.000 erreicht worden sei. Das negative Ergebnis von € 4.800 inkludiere lediglich die vom Finanzamt vorgeschriebene Nachbelastung an Umsatzsteuer 1991 bis September 2004. Diese Belastung habe im Kalenderjahr Jänner bis Dezember 2004 folgende Belastungen bzw. Gutschriften betragen:

		Belastung	Gutschrift
Umsatzsteuer	10 bis 12/2003		46,06
	01 bis 03/2004		41,73
	1999	1.158,04	
	04 bis 06/2004	227,67	
	1991	3.933,93	
	1992	1.521,41	
	1993	1.553,53	
	1994	524,26	
	1995	379,93	
	1996	114,75	
	1997	317,58	
	1998	222,67	
	2000	336,77	
	2001	35,69	
	SZ		112,28
	2002		313,00
2003	2003		326,13
	07 bis 09/2004	334,68	
		10.438,24	839,20
Umsatzsteuerzahllast			9.599,04

Weiters verwies der Bw. auf das "Beiblatt im Jahr 2004 für die Vermietung", in dem der Bw. dem UFS die Entscheidung überlasse, ob die vergangenen und zukünftigen Jahre Liebhaberei oder Gewerbebetrieb gewesen seien bzw. seien, erwähnte, dass Investitionen, wie sie der Bw. vorgenommen habe, zum Nutzen der Wirtschaft und ebenso ein Fülle von Abgaben an die Gemeinde zu Gute gekommen seien, und behauptete unter der Annahme eines

Beobachtungszeitraums von 1991 bis 2015, dass die Erwirtschaftung eines jährlichen Gewinns von mehr als S 53.274,33 oder € 3.871,68 in den Jahren 2005 bis 2015 kein Problem sei.

Mit der als Beilage 1 bezeichneten Anfrage vom 10. August 2004 teilte dessen Verfasser dem Bw. mit, beim Bw. bereits vor vier Jahren, genau vom 29. Mai 2000 bis 4. Juni 2000 übernachtet zu haben und diesmal ein Doppelzimmer mit Frühstück in der Zeit von Mitte September 2004 bis Ende September/Anfang Oktober für eine Woche zu benötigen. Da die Anreise im Rahmen einer Bahn-Sonderaktion (mit besonderen Konditionen wie Nachtfahrt und Last-Minute-Plätzen) erfolgen solle, könne der genaue Termin momentan noch nicht genannt werden. *"Es wäre mir aber schon sehr hilfreich, wenn Sie mir mitteilen würden, in welchem Zeitraum bei Ihnen noch frei wäre, auch wie hoch der Preis pro Person im Doppelzimmer sei."*

Mit der Beilage 2 wurde dem UFS eine Liste (von privaten Zimmervermietern entlang des in Rede stehenden Radweges) mit der an den jeweiligen Mieter adressierten Bitte um Weitergabe der Liste an Bekannten vorgelegt.

Abschließend sei bemerkt: An Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 wurde dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von € 7.135,35 angezeigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 2003

Nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung in der Fassung des BGBl. Nr. 322/ 1990 (= LVO I) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Absatz 2 fällt. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Nach § 1 Abs. 2 Z 1 LVO I ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z. B. Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Vermutung kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 widerlegt werden. Das Vorliegen der Voraussetzung der Z 1 ist für jede organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Für den Fall, dass bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO I Verluste anfallen, ist gemäß § 2 Abs.1 LVO I das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Überschuss erzielt wird
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)

Gemäß § 2 Abs. 2 in den Fassungen der LVO I und des BGBl. Nr. BGBl. Nr. 33/ 1993 (=LVO II) liegen Einkünfte innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung (z.B. der Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung jedenfalls vor. Nach Ablauf dieses Zeitraums ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO II darf ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Gemäß des in beiden Fassungen der LVO inhaltlich übereinstimmenden § 2 Abs. 3 gilt Abs. 2 nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO II liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei 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. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Gemäß § 3 Abs. 1, erster Satz LVO II ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Nach der an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, anschließenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Vermietung ein kürzerer Zeitraum als der zuvor genannte absehbare von zwanzig Jahren nur dann in Betracht, wenn die Betätigung von vornherein auf einen solchen angelegt ist. Die Vermietung einer Liegenschaft ist dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. VwGH vom 22. November 2001, 98/15/ 0056). Dieser absehbare Zeitraum stimmt mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 der LVO in der Stammfassung, BGBl 33/1993, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LVO überein, kommt daher sowohl bei der unter § 1 Abs. 1 der LVO ebenfalls in der Stammfassung fallenden, als auch bei der unter § 1 Abs. 2 fallenden Gebäudevermietung zur Anwendung (vgl. VwGH vom 24. Februar 2000, 97/15/0166 und 30. Oktober 2003, 2003/15/0028).

Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, änderte der Bundesminister für Finanzen die LVO mit dem BGBl. II 1997/358 (LVO III), infolge dessen

- a) § 1 Abs. 2 LVO nunmehr die Ziffer Z 3 mit dem Text *"Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen entstehen"* beinhaltet;
- b) § 2 Abs. 3 LVO vorsieht, dass das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 im Fall von Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden nach dem Verhältnis des Zeitraums, innerhalb dessen Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem "absehbaren Zeitraum" zu beurteilen ist. *"Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen"*;
- c) § 2 Abs. 4 LVO um den Satz *"Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)"* erweitert wurde.

Da Einkünfte nur dann zu vermuten sind, soweit die Liebhabereivermutung nicht eingreift, also bei allen typisch gewerblichen Tätigkeiten, genügte es für den Bw. nicht, mit der inhaltlich als Vorlageantrag zu wertenden Berufung vom 10. Juli 2004 die Anerkennung eines längeren als des im § 2 Abs. 4 LVO zwingend vorgesehenen Beobachtungszeitraums zu begehren, ohne den gewerblichen Charakter der Privatzimmervermietung nachzuweisen. Anstatt für die Gewerblichkeit sprechende Überlegungen im Berufungsverfahren zu thematisieren und damit den gewerbebetrieblichen Charakter der Betätigung im Abgabeverfahren zumindest zu behaupten überließ der Bw. *"dem UFS die Entscheidung, ob die vergangenen und zukünftigen"*

Jahre Liebhaberei oder Gewerbebetrieb waren/sind" (vgl. Schreiben vom 23. August 2005). Ist es in analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. September 2004, 99/15/0250 (mit dem Hinweis auf VwGH vom 27. September 1990, 89/16/0225) ausreichend, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, so war die Privatzimmervermietung aus den nachfolgend genannten Gründen nicht als eine - die Anwendung des § 2 Abs. 4 LVO ausschließende - gewerbliche Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO, sondern als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu werten:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Vermietung eines (zu keinem Betriebsvermögen gehörenden) Gebäudes (Gebäudeteiles) zur gewerblichen Tätigkeit erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Dies wieder ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl. VwGH vom 30. Mai 1989, 88/14/0117 samt Hinweisen auf die Erkenntnisse vom 3. Mai 1983, 82/14/0248 und 22. Juni 1983, 81/13/0157, 0183). Ein solches Maß wurde im vorliegenden Berufungsfall insoweit, als es sich bei den in der Berufung vom 10. Juli 2004 genannten "Nebenleistungen" - die Pflege des Rasens, die Instandhaltung des Objekts - um Aktivitäten handelt, welche für die Bewirtschaftung von Einfamilien- und Zinshäuser mit Grünflächen typisch waren, keineswegs überschritten.

Nach der Lehre (vgl. Doralt, EStG⁴, Tz. 116ff. zu § 23, S. 27) liegt eine gewerbliche Tätigkeit erst dann vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, mit Hilfe zusätzlicher besonderer Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) zusätzliche Erträge zu erzielen; der gewöhnliche, mit jeder Art von Vermietung verbundene Verwaltungs- und Werbeaufwand führt nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, es sei denn, die Verwaltungsarbeit hat ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche erscheint (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1994, 94/15/0059, 92/15/0107). Begründet die Eintragung der Vermietungstätigkeit in das örtliche Zimmerverzeichnis gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1979, 1312/78, keinen ungewöhnlichen Werbeaufwand, so hielt sich die nebenberufliche Betätigung des Bw., bei der nur drei Zimmer vermietet werden und die Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag nicht erwarten ließen, in analoger Anwendung des letztzitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes auf die Eintragung des Namens des Bw. auf der Homepage der Stadt unter "[www.B.net/tourismus/3 Münzen.htm](http://www.B.net/tourismus/3_Münzen.htm)" im Rahmen der Vermögensnutzung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, und 30. Oktober 2003, 2003/15/ 0028). Von der Lage des in Rede stehenden Einfamilienhauses (an einer Radlerroute in B) war auf die Einkunftsquelleneigenschaft der Privatzimmervermietung nicht zwingend zu schließen, wenn das ursprünglich als Einfamilienhaus konzipierte Gebäude schon vor Beginn der Vermietung modernisierungsbedürftig war und der Bw. schon zu einem vor dem ersten Streitjahr gelegenen Zeitpunkt Kenntnis über die Instandsetzungsbedürftigkeit des Daches haben musste. Als Beweis dafür sei auf das mit 13. September 1989 datierte Gutachten des Architekten Dipl.-Ing. A verwiesen, in welchem die Eindeckung des Daches, bestehend aus einem Holzdachstuhl mit ca. 40 Grad Dachneigung, die Rinnen- und Fallrohren sowie die Holzkastenfenster mit Einfachverglasung als reparaturbedürftig bezeichnet wurde. Hatte der Bw. neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle, die es ihm erlaubt hatte, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkungen ein sanierungsbedürftiges Einfamilienhaus zu leisten, so war dies ein Indiz für die Absicht, die Einnahmen aus der Zimmervermietung zur Bedeckung von mindestens eines Teils der mit der Erhaltung und Verbesserung der Gebäudesubstanz verbundenen Kosten zu verwenden, ohne dabei an die zum Beginn der Betätigung geltende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur "Liebhaberei" zu denken.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 1993, 93/15/0037, kommt es auf eine (bezogen auf den Beginn der entsprechenden Tätigkeit) prognostische Beurteilung der Aussichten auf Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht an, wenn für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein sogenannter abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung steht. Der Bestand nicht nur eines, sondern sogar von zwei, sich in der Art der Intensität der Bewirtschaftung von einander unterscheidender Zeiträume war anhand jener Ausführungen des Bw. (gegenüber den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz) festzustellen, aus denen der Wille des Bw., mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die um die Einnahmen aus der Privatzimmervermietung verminderten Investitionskosten zu bedecken und sogar einen nachteiligen Geschäftsverlauf ab dem Jahr 1998 hinzunehmen, zu folgern war.

Für ein Verhalten, bei dem es dem Bw. nicht notwendigerweise auf die Erzielung eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraums angekommen war, somit für das vorrangige Interesse des Bw. an der Instandsetzung des Objekts sprach die Planlosigkeit des Bw. zum Beginn der Privatzimmervermietung, welche aus dem beim Finanzamt anlässlich des Beginns der Betätigung eingebrachten Fragebogen deutbar war, wenn in diesem a) die Höhe des

voraussichtlichen Jahresumsatzes für das Eröffnungsjahr (1990) mit "MINUS" bzw. für das Folgejahr mit "RD. 120.000" bezeichnet, b) die Frage nach der Höhe des voraussichtlichen Gewinns für das Folgejahr unbeantwortet gelassen; c) die Erwartung eines Gewinns für das Eröffnungsjahr verneint wurde.

Ein Vergleich der Entwicklung der Kostenposition "sonstige Werbungskosten" zu den Einnahmen in den Überschussrechnungen für die Jahre 1991 bis 1994 zeigte den Anfall von Kosten von S 152.020 für das Jahr 1991, S 253.040,46 für das Jahr 1992 und S 235.259,48 für das Jahr 1993 (das ist jeweils im Vergleich zum Vorjahr ein Anstieg von 66 % im Jahr 1992 bzw. von 0,08% im Jahr 1993), denen Einnahmen von nur S 141.660 im Jahr 1991, S 150.192 im Jahr 1992 und S 175.941 im 1993 (das ist jeweils im Vergleich zum Vorjahr ein Plus an Einnahmen von 6 % im Jahr 1992 bzw. von 17 % im Jahr 1993) gegenüber gestanden waren. Vom inhaltlichen Gehalt der Antwort des Bw. (in dessen Schreiben vom 14. Juni 1994) auf die im Ersuchen des Finanzamts vom 6. Juni 1994 gestellte Frage nach den Maßnahmen, die zur Verbesserung der Ertragsfähigkeit gesetzt wurden, "laufende Instandhaltungen, Verbesserung des Wohnservices, Werbung" vermochte diese Anzeige dem UFS - bedingt durch das Fehlen einer substantiiert vorgetragenen Behauptung, von der auf den planmäßigen Eintritt von Einnahmensteigerungen als Folge der verrichteten Instandsetzungsarbeiten für die Zukunft geschlossen hätte werden können - bloß die Erwartung eines Anfalls von Werbungskosten in einem im Vergleich zu den vorangegangenen Jahren doch höheren Ausmaß für die nähere Zukunft zu vermitteln.

Auch wenn die Überschussrechnungen für die Jahre von 1991 bis 1998 mit negativen Einkünften aus Vermietung von gerundet S 118.000 für das Jahr 1992, S 97.000 für das Jahr 1993, S 94.000 für das Jahr 1994, S 79.000 für das Jahr 1995, S 49.000 für das Jahr 1996, S 45.000 für das Jahr 1997 und S 18.000 für das Jahr 1998 tendenziell fallende Verluste ausgewiesen hatten, belegten diese Zahlen das Vorliegen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen für die in Rede stehenden Jahre; kraft der nachfolgend aus dem Schreiben des Bw. vom 23. August 2005 zitierten Erklärung *"Bis 7/1998 führte meine ehemalige Frau, sie war im Haushalt tätig, die Privatzimmervermietung. Seit 8/1998 führe ich den Betrieb, nebst meiner Lehrertätigkeit alleine"* war der Zeitraum von 1991 bis (Juli) 1998 als abgeschlossener Beobachtungszeitraum im Sinne der LVO zu betrachten sowie der Beginn eines weiteren Beobachtungszeitraums bedingt durch die Änderung der Bewirtschaftungsart festzustellen.

Vom Beginn des zweiten Beobachtungszeitraums an war die Voraussage eines Trends betreffend die Ertragsentwicklung für die Folgejahre anhand von Überschussrechnungen für die Jahre 1998 bis 2003 mit Einkünften von -S 18.572 für das Jahr 1998, -S 60.669,97 im Jahr

1999, +S 9.082 im Jahr 2000, -S 92.842 im Jahr 2001, -S 11.961,97 bzw. -€ 869,31 im Jahr 2002;

-S 18.609,57 bzw. -€ 1.352,41 im Jahr 2003 ausgeschlossen, wenn die Gästezimmervermietung allein von einer Person, welche aufgrund ihrer hauptberuflichen Lehrtätigkeit in den Streitjahren nachweislich nicht ständig telefonisch erreichbar war, nebenberuflich betrieben wurde. Insofern war die Erklärung von negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2004 von € 4.812,84 unter Anführung der Positionen "Vorläufiger Gewinn" in Höhe von € 5.008,87 und "Umsatzsteuern lt. FA-Konto, lt. Beilage aktivieren oder Aufwand" in Höhe von € 9.821,71 der Beweis dafür, dass die Schwankungen dieser für die Jahre 1998 bis 2003 erklärten Einkünfte Folge der durch die Ausübung des Lehrberufs in zeitlicher Hinsicht zwangsläufig verminderten Intensität des Bw. bei der Fremdenzimmervermietung waren.

Die Erklärung im o. a. Schreiben des Bw. vom 23. August 2005, seit der Pensionierung am 1. März 2004 vormittags telefonisch erreichbar zu sein und eine, verglichen mit Nachmittag, erhöhte Erkundungs- bzw. Buchungsbereitschaft festgestellt zu haben, sprach für ein Abgehen von der seit 1998 angewandten Bewirtschaftungsart und damit für den Abschluss (auch) des zweiten Beobachtungszeitraums.

Diese Annahme wurde durch das Vorbringen in der Berufung vom 10. August 2004 *"Seit 1. März 2004 bin ich in Pension und kann mich wesentlich besser und mehr um diese sogenannte "Liebhaberei" bemühen. Ich kann sicherlich weiterhin die Einnahmen vergrößern und auch die Überschüsse erhöhen."* insoweit bestätigt, als schon von diesem auf ein höheres, wirtschaftliches Engagement für die Zukunft zu schließen war, wenn der Bw. seine Betätigung tatsächlich intensiviert und "gravierende bisherige Belastungen (a. o. Aufwendungen wie Dachreparaturen (Kreditzinsen)) und grobe Reparaturen" wegfallen. Könnte der Bw. bedingt durch die Versetzung in den Ruhestand die Organisation der Betätigung verbessern und einen Stammkundenstock begründen, was aus dem oben zitierten Vorbringen in der Berufung vom 10. August 2004 interpretierbar wäre, so sprach dies im Zusammenhang mit den oben angeführten Umständen zwar noch nicht für die Einkunftsquelleneigenschaft des Objekts, sondern lediglich für die Absicht, Maßnahmen, die zur Verbesserung der Ertragslage führen, in der Zukunft zu setzen.

Für die Entscheidung über die Berufung war die Antwort auf die Frage, ob die dem Schreiben des Bw. vom 23. August 2005 beigelegte Radlerliste mit der Angabe der Adresse samt Festnetztelefonnummer und einer handschriftlich hinzugefügten Handynummer als eine solche Maßnahme zu werten ist, insofern ohne Belang, als diese Liste lediglich Daten betreffend Name, Adresse und Festnetztelefonnummer von Privatzimmervermietern enthielt. Bedingt durch das Fehlen von Zeitdaten war es dem UFS unmöglich, Feststellungen betreffend den

Erstellungszeitpunkt der in Rede stehenden Liste samt Gültigkeitsdauer der in der Liste ausgewiesenen Angaben zu treffen. Der Zeitpunkt des erstmaligen Vorbringens hinsichtlich des Bestands der in Rede stehenden Radlerliste gegenüber den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz (Schreiben vom 23. August 2005) in Verbindung mit dem Widerspruch, welcher ein Vergleich des Vorbringens des Bw. im letztzitierten Schreiben zur Beilage 2 (, demzufolge die Schätzung von 20 % aller Buchungen im August 2005 und die Registrierung eines verstärkten Gästebesuches Folge der Eintragung in der Liste gewesen wäre,) mit der Erklärung im gleichen Schreiben, seit der Pensionierung am 1. März 2004 vormittags telefonisch erreichbar zu sein und eine, verglichen mit Nachmittag, erhöhte Erkundungs- bzw. Buchungsbereitschaft festgestellt zu haben, gezeigt hatte, sprach für den bloßen Schutzzweckcharakter des Vorbringens des Bw. zur Radlerliste im gegenständlichen Berufungsverfahren.

Was den als Beilage 1 bezeichneten Kundenbrief vom 10. August 2004 anbelangt, war dieser von dessen Inhalt her als Erinnerungsschreiben samt unverbindlicher Anfrage nach dem Preis pro Person für ein Doppelzimmer für eine Woche in der Zeit von Mitte September 2004 bis Ende September/Anfang Oktober zu werten, wenn der Brief im Postskriptum einen Verweis auf eine Unterhaltung des Kunden mit dem Bw. zum Thema Flusspioniere, *"bei denen mein Vater im Kriege war und Sie dann beim Bundes-Heer"* (Zitat Ende) enthielt und die Angaben des Verfassers des Briefes, *"bereits vor vier Jahren, genau vom 29.5.00 bis 4.6.00"* beim Bw. übernachtet zu haben, den Willen des Kunden, nach vier Jahren nochmalig als Gast für eine Woche in Klosterneuburg zu nächtigen, dokumentierten. Dass der Kunde beim Bw. zwar eine Woche, aber nicht in dem im Kundenbrief genannten Zeitraum genächtigt hatte, belegten die in der nachfolgenden Übersicht wiedergegebenen Eintragungen in den Gästebüchern für das Jahr 2000:

Nr.	Familien-/Vorname	Kennzahl	Ankunftstag			Abreisetag		
			Tag	Monat	Jahr	Tag	Monat	Jahr
46	F Frank	155	30	05	00	31	05	00
47	Dr. P Wolfgang	158	29	05	00	02	06	00
48	Dr. R Erwin M.	161	02	06	00	03	06	00
49	Dipl. Ing. Edelbert & Hedwig W und Kind Susanne	162	02	06	00	03	06	00
50	K Hans	163	03	06	00	04	06	00
51	H Gertrud & Bruno	165	29	05	00	05	06	00
68	G Franz	200	20	06	00	27	06	00

Infolge der durch die telefonische Erreichbarkeit des Bw. vormittags bedingte Änderung der Bewirtschaftung, womit ab einem auf das Jahr 2003 nachfolgenden Jahr mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gerechnet werden könnte, war der Beginn eines neuen Beobachtungszeitraums ab dem Jahr 2004 anzunehmen (und damit eine

Berücksichtigung der Verluste aus der Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftung ausgeschlossen).

Was die dem UFS als Beweismittel vorgelegten Abgabenerklärungen für die Jahre 2004 und 2005 anbelangt, war für den Bw. aus dem Beiblatt zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 mit einem "vorläufigen Gewinn € 5.008,87", soweit es das Berufungsverfahren betrifft, nichts zu gewinnen, wenn der erklärte Betrag lediglich einem Schillingwert von S 68.923,55 entspricht und die letztgenannte Summe bei Hinzufügung der einzigen innerhalb der Streitjahre erwirtschafteten positiven Einkünfte aus der in Rede stehenden Einkunftsart, die dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 mit S 9.082 angezeigt worden waren, die Bedeckung höchstens - beispielsweise - eines Teil der mit S 97.399,55 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1991 ermöglichen hätte können. Im Übrigen sei zu den Abgabenerklärungen für die Jahre 2004 und 2005 sowie zu den auf den neuen Beobachtungszeitraum Bezug habenden Vorbringen bemerkt, dass diese für die Berufungsentscheidung aufgrund der Annahme eines neuen Beobachtungszeitraums ab dem Jahr 2004 ohne Belang waren.

Infolge der seit dem Jahr der Scheidung verschlechterten und ab dem Jahr 2004 verbesserten telefonischen Erreichbarkeit für Gäste war die Betätigung auch in der Form, wie sie in den in den zweiten Beobachtungszeitraum fallenden Streitjahren ausgeübt worden war, als Liebhaberei gemäß §1 Abs. 2 Z 3 LVO III zu werten, weshalb die Berufung gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 2003 als unbegründet abzuweisen war.

Auch ohne die Feststellung des Bestands der abgeschlossenen Beobachtungszeiträume bzw. des Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in den in Rede stehenden Streitjahren wäre dem Berufungsbegehren der Erfolg zu versagen gewesen, zumal eine stichhaltige Prognoserechnung nicht vorgelegen war, womit die Betätigung einer Person, bei der das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind, nicht feststellbar war.

Der besseren Verständlichkeit halber sei die oben angesprochene "Prognoserechnung" wiedergegeben:

"Vermietungen"			Umsätze	Zinsen	Afa	Instandh	GWG	sonst
	+	-						
1991		97.000	141.000	54.000	32.000	18.000	25.000	109.000
1992		118.000	150.000	40.000	34.000	12.000	38.000	144.000
1993		98.000	176.000	36.000	40.000	12.000	33.000	153.000
1994		94.000	172.000	32.000	52.000	20.000	58.000	104.000
1995		79.000	167.000	31.000	52.000	41.000	28.000	94.000

1996		52.000	170.000	29.000	43.000	27.000	27.000	102.000
1997		45.000	186.000	24.000	41.000	44.000	22.000	102.000
1998		18.000	175.000	12.000	35.000	20.000	30.000	96.000
1999		60.000	190.000	9.000	35.000	81.000	20.000	105.000
2000	9.000		207.000	5.000	36.000	36.000	22.000	99.000
voraussichtlich geschätzt								
2001			207.000	2.000		10.000	10.000	"

Wider die Aussagekraft der Prognoserechnung als Beweismittel im Sinne des Berufungsbegehrens sprach das Auseinanderklaffen der für das Jahr 2001 prognostizierten Daten gegenüber den realisierten Beträgen, wenn anstelle des tatsächlich erzielten Gesamtjahresumsatzes in Höhe von S 186.300 Umsätze in Höhe von S 207.000 erwartet wurden bzw. die angefallenen Kosten für geringwertige Wirtschaftsgüter S 22.323,63 den in der Prognoserechnung mit S 10.000 geschätzten Kostenbetrag bei weitem überschritten hatten; weiters die anlässlich des Erörterungsgesprächs protokollierte Erklärung des steuerlichen Vertreters, *"dass nach der Halbzeit Gewinne erwirtschaftet wurden und werden. Durch eventuelle neue ein bis zwei Betten-Vermietung kann nicht von einer Neubewirtschaftung gesprochen werden. Somit ist auch eine Umsatzerhöhung leichter denkbar. Wie bekannt ist, fallen gravierende bisherige Belastungen (ao. Aufwendungen wie Dachreparaturen (Kreditzinsen) und grobe Reparaturen weg. Daher wäre es auch übersichtlicher, wenn wir nach den kommenden fünf Jahren eine komplette Übersicht erstellen werden und können. Somit sind die vorhandenen Verlustvorträge voraussichtlich aufgebraucht und die normalen Gewinne laufend zu versteuern"*.

Die vagen Ausführungen im vorangegangenen Absatz dokumentierten das Fehlen der Kenntnis jener künftig zu erwartenden finanziellen Belastungen, die durch Hintanhaltung oder Beseitigung von baulichen Schäden aus Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüssen entstehen, somit zur Aufrechterhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs eines jeden Gebäudes während der Nutzungsdauer notwendig sind. Auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seite 90, demzufolge die Instandhaltungssätze je nach Art der Bauausführung und des -zustands bei Wohnhäusern 0,5 bis 1,5%, bei Geschäftshäusern 0,5 bis 2 %, bei sehr alten, vielfach bereits unter Denkmalschutz stehenden Objekten durchschnittlich 4 % der Herstellungskosten betragen, sei verwiesen.

Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen sowie der Eintritt von höheren als den prognostizierten Werbungskosten war im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei insofern von Bedeutung, als es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Oktober 2003, 2003/15/ 0028, demzufolge ein Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der

Tätigkeit dient, ebenso wie auf Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6, demzufolge die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) anhand von objektiven Umständen innerhalb des Beobachtungszeitraumes nachvollziehbar sein muss, verwiesen.

Die Mangelhaftigkeit der Prognoserechnung hätten die im Berufungsverfahren thematisierten Unwägbarkeiten nicht zu beheben vermocht, wenn dem Bw. die Reparaturbedürftigkeit des Daches bereits mit dem Gutachten des Dipl. Ing. A vom 13. September 1989 auf Seite 5, Pkt. 7.3.1 mit den Schlagworten "*Dacheindeckung: Ziegeleindeckung, reparaturbedürftig; Rinnen- und Fallrohre: Zinkblech, reparaturbedürftig*" zur Kenntnis gebracht worden war (weshalb den mit der Dachsanierung verbundenen Kosten der Charakter der Unvorhersehbarkeit abzusprechen war). Trotz der Notwendigkeit der durch die Scheidung bedingten Zahlungen hatten die Geldflüsse ihre Ursache nicht in Bestimmungen des Abgabenrechts, sondern des Familien-/ Privatrechts, d.h. im Rahmen der Privatsphäre des Bw., womit sie bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der für Bestandszwecke genutzten Zimmer nicht zu beachten waren. Das Unverschulden des durch den unsachgemäßen Umgangs mit der Heizung bedingten Schadens, d. h. die Unvorhersehbarkeit der Heizungsreparatur, die auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen hätte können, ändert nichts an der Tatsache, dass selbst bei Außerachtlassen der auf die Heizungsreparatur entfallenden Kosten ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb sämtlicher Streitjahre nicht zu verzeichnen gewesen wäre. Als Beweis dafür seien den im Jahr 1999 mit S 73.148 erklärten negativen Einkünfte die den geringwertige Wirtschaftsgütern zugerechneten Kosten für den Heizkessel in Höhe von 30.592,49 gegenübergestellt. Das Gleiche gilt für die im Jahr 1999 angefallenen Kosten für die Reparatur des Speichers in Höhe von S 11.551 und die Anschaffung einer Ladegruppe in Höhe von S 3.107.

Aufgrund der Inkaufnahme des in den Streitjahren erwirtschafteten Gesamtverlustes waren die wegen der Sanierungsbedürftigkeit des Objekts notwendig gewordenen Kosten in erster Linie der Lebensführung des Bw. zuzurechnen und die Annahme des Finanzamts, die Privatzimmervermietung sei eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu bestätigen.

Es war daher die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 2003 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

2) Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 2003

Gemäß § 2 Abs. 1 in der Fassung des UStG 1972 und des UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist

jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 leg. cit. gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Aufgrund der Wertung der Privatzimmervermietung als eine Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO aus den unter dem vorangegangenen Punkt "1) Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 2003" angeführten Gründen war die Unternehmereigenschaft des Bf. im Sinne des § 2 Abs. 1 in den oben zitierten Fassungen des Umsatzsteuergesetzes gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 leg. cit. zu verneinen und die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 2003 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide sowie die Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 1991 bis 2003 gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 1. Juni 2006