



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch GLP SteuerberatungsgmbH, 4050 Traun, Neubauerstraße 26,

1. vom 20. März 2009 gegen die Bescheide vom 14. Jänner 2009 betreffend

Einkommensteuer 2000 bis 2003,

2. vom 3. April 2006, betreffend **Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004**

des Finanzamtes o, vertreten durch ADir Thomas Peichl, nach der am 1. Juni 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 werden abgeändert und ergehen endgültig.

Die Umsatzsteuer für 2004 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig **nicht** festgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen betreffend Einkommensteuer 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 7. Februar 1997 die Wohnung PS. Aus der Vermietung dieser Wohnung erklärte sie für das Jahr **1997** Einnahmen in Höhe von 34.000 ATS (=2.470,88 Euro).

Aus dem Anlagenverzeichnis ist eine AfA von 17.521,06 ATS (=1.273,31 Euro) ersichtlich. Die Kreditzinsen beliefen sich auf 2.500 Euro.

Aus der Überschussrechnung für **1998** sind Mieteinnahmen aus dieser Wohnung **nicht** ersichtlich. Die Kreditzinsen beliefen sich auf 2.500 Euro, die AfA auf 1.273,30 Euro.

In der Überschussrechnung für **1999** sind Mieteinnahmen aus dieser Wohnung in Höhe von 42.000 ATS (= 3.052,26 Euro) enthalten. Die Kreditzinsen und die AfA wurden in derselben Höhe wie die Jahre davor erklärt.

Im März 2000 beantragte die Bw. die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2000 auf Null, da im Jahr 2000 voraussichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null erwartet werden. Sie gab an, dass ein Haus, welches vermietet war, im Jahr 1999 verkauft worden sei und sich die Mieteinnahmen für 2000 auf eine monatliche Miete von 3.500 ATS (=254,35 Euro) verringert haben.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** gab sie die Einnahmen aus der Miete P mit 42.000 ATS (=3.052,26 Euro) bekannt.

Laut dem der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Jänner 2009 beiliegenden Kontoauszug der Raiffeisen Bausparkasse zum 31. Dezember 2000 betrugen für die Zeit von Ende März (der Zuzählung des Bauspardarlehens) bis Ende Dezember 2000 die Kreditzinsen 36.211,82 ATS (=2.631,62 Euro).

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2001** gab die Bw. bekannt, dass im Jahr 2001 **keine Mieteinnahmen** erzielt worden seien, die Kreditzinsen machte sie mit 44.925,65 ATS (=3.265,17 Euro), die AfA mit 44.226 ATS (=3.214,03 Euro) geltend.

Im Jahr **2002** wurden ebenfalls **keine Mieteinnahmen** erzielt, die Werbungskosten mit 4.560,43 Euro angegeben (3.161,84 Euro Kreditzinsen, 1.273,30 Euro AfA, 125.29 Euro GWG).

Für das Jahr **2003** erklärte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -1.851,93 Euro, für das Jahr **2004** von -3.016,65 Euro.

Die Veranlagungen der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 erfolgten gemäß § 200 Absatz 1 BAO vorläufig erklärungskgemäß, ebenso die Umsatzsteuerveranlagung für 2004.

Mit Schriftsätzen vom 3. Mai 2006 bekämpfte die Bw. den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004 sowie den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004, da nicht begründet sei, weshalb der Bescheid vorläufig ergangen sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. Juli 2007 wurden die Berufungen abgewiesen und ausgeführt, im Zuge der Veranlagung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 sei im Vorhalteverfahren eine Prognoserechnung für das Objekt PS verlangt worden.

Nach Vorlage der Prognoserechnung sei die Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung ab dem Jahr 2000 vorläufig erfolgt, da ungewiss gewesen sei, ob die Vermietung dieses Objektes eine Einkunftsquelle darstelle.

Eine diesbezügliche Begründung finde sich auf den Steuerbescheiden des Jahres 2000.

Die Bw. wandte im als Berufung bezeichneten Vorlageantrag ein, durch den Nachweis einer positiven Prognoserechnung für das Vermietungsobjekt PS liege Liebhaberei im Sinne des § 1 (2) Z 3 iVm § (4) der Liebhabereiverordnung nicht vor, da die Wohnung im Gesamtbetrachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Zusätzlich sei durch die Prognoserechnung gem. § 200 (2) BAO die Ungewissheit gem. § 200 (1) BAO beseitigt. Daher sei die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Das Finanzamt führte in einem **Vorhalt** vom 29. Oktober 2008 aus, die letzten Mieteinnahmen seien im Jahr 2000 zu verzeichnen gewesen. Ab Dezember 2000 sei die Wohnung durch den geschiedenen Gatten der Bw. bewohnt worden. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Vermietungsabsicht mit unentgeltlicher Überlassung an den geschiedenen Gatten aufgegeben worden sei und die in den Jahren 2001 bis 2004 erklärten Werbungskostenüberschüsse steuerlich unbeachtlich seien, da die Bw. die Wohnung im April 2005 verkauft habe.

Die Bw. wurde um Nachweise, welche eine eventuell gegebene weitere Vermietungsabsicht belegen, ersucht.

Die Wohnung sei in der Zeit von 1997 bis 2000 an ein Büro um monatlich 3.500 ATS vermietet gewesen. Aus den erklärten Zahlen sei nicht auf eine Indexvereinbarung zu schließen.

Da die Einkunftsquelleneigenschaft zum damaligen Zeitpunkt ungewiss gewesen sei, sei die Veranlagung vorläufig vorgenommen worden. Um die Veranlagung endgültig durchführen zu können, sei aufgrund der vorliegenden Zahlen eine Gesamtgewinnbetrachtung anzustellen. Dabei sei von den bekannten Anschaffungskosten und den erklärten Mieteinnahmen in den Jahren bis 2000 ausgegangen worden. Basierend auf diesen Zahlen seien die theoretisch zu

erwartenden Ergebnisse für den Beobachtungszeitraum von 25 Jahren gerechnet worden, wobei von einer Fremdfinanzierung der Wohnung ausgegangen worden sei. Dies lasse sich aus den Angaben im Kaufvertrag aus dem Jahr 2005 schließen, in welchem der Schuldenstand zum 15. April 2005 mit 64.792,64 Euro ausgewiesen sei. Zudem seien in den Steuererklärungen hohe Finanzierungskosten ausgewiesen. Für zu erwartende Instandhaltungen seien 1% der Anschaffungskosten und für ein bestehenden Mietausfallwagnis ebenfalls 1% der Miete angesetzt worden. Ab dem Jahr 2001 sei eine durchschnittliche Indexsteigerung von 2% gerechnet worden.

Aus der in der Beilage übermittelten Prognoserechnung ergebe sich ein Gesamtverlust von 19.000 Euro, sodass von Liebhaberei auszugehen sein werde.

Die Prognoserechnung weiche von der mit Berufungsschrift vom 7. August 2007 eingereichten Prognoserechnung ab. Die in dieser Aufstellung angegebenen Zahlen könnten aber weder aus den vorliegenden Steuererklärungen abgeleitet werden, noch seien sie sonst irgendwie begründet.

Es werde daher um Stellungnahme gebeten und insbesondere um Darstellung und Begründung der Abweichung.

Dem Vorhalt lagen eine Prognoserechnung und ein Finanzierungsplan bei.

In der **Vorhaltsbeantwortung** brachte die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung eine Prognoserechnung ein, nach welcher von einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 5.412,34 Euro auszugehen war. Dabei wurden folgende Prämissen unterstellt:

1. Zinsaufwand und Tilgung laut beiliegendem Tilgungsplan
2. jährliche Mietindexierung von 2% per anno
3. sonstige Werbungskosten aus Erfahrungswerten für ein Objekt dieser Größe mit 500 Euro per anno – 1%ige Indexierung angenommen.

Aufgrund dieser Prognoserechnung sei eindeutig ein objektives Ertragsstreben erkennbar, im Laufe der Betätigung Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste kompensieren, sondern darüber hinaus bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber Verlusten (Gesamtüberschuss) führen.

Die im Zusammenhang mit dem Objekt PS geltend gemachten Zinsen seien aus einer diesem Schreiben angeschlossenen Beilage ersichtlich.

(Anmerkung: Bei der oben angeführten Beilage handelt es sich um den bereits oben erwähnten Kontoauszug der Raiffeisen Bausparkasse vom 31. Dezember 2000 über eine Vertragssumme von 1,429.000 ATS, aus welchem Zinsen von 36.211,82 ATS = 2.631,62 Euro ersichtlich sind).

Das Objekt P sei im Jahr 2005 an einen fremden Dritten veräußert worden. Diese Absicht habe bei Beginn der Vermietung noch nicht bestanden. Die Bw. habe konkret geplant, die Wohnung unbegrenzt zu vermieten bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Dieser Umstand stehe der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; 8.2.2007, 2004/15/0079).

Dem Schreiben lag eine online erstellte Zinsberechnung für einen Kreditbetrag von 85.000 Euro mit einem nominalen Jahreszinssatz von 4,5%, einem monatlichen Ratenintervall und einer Laufzeit von 20 Jahren bei, sowie ein Kontoauszug vom 31. Dezember 2000 der Raiffeisen-Bausparkasse.

Aus diesem Kontoauszug sind ein Darlehensbetrag von ATS 1,429.000 (= 103.849,48 Euro) sowie im Jahr 2000 verrechnete Zinsen von 36.211,82 ATS (= 2.631,62 Euro) ersichtlich.

Durch den UFS wurde die Bw. um die Vorlage der Kaufverträge betreffend Ankauf und Verkauf der Wohnung P, um eine chronologische und vollständige Aufstellung mit den Namen der Mieter der Wohnung seit dem Erwerb 1997 sowie Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung des jeweiligen Mietverhältnisses, sämtliche Mietvertragsurkunden, sämtliche Kreditvereinbarungen (insbesondere Pfandurkunde vom 18. Jänner 2000) ersucht.

Die Bw. übermittelte Verträge über den Kauf und den Verkauf der Wohnung P 9, neuerlich den Kontoauszug der Raiffeisenbausparkasse vom 31. Dezember 2000 sowie einige Seiten eines Schuldscheines und der Pfandurkunde vom 29. Dezember 1999 und teilte mit, dass als Mieter nur ihr Exgatte aufgetreten sei. Sie habe langwierig versucht, neue Mieter zu finden, dies sei jedoch nicht gelungen, was durch eine Zeugenaussage des seinerzeitigen Maklers dokumentiert werden könne.

Nach einem weiteren Vorhalt, in dem sie um Bekanntgabe des Namens und der derzeitigen Adresse des geschiedenen Gatten, die Vorlage der Mietvertragsurkunde über das mit ihm bestehende Mietverhältnis, Übermittlung des Scheidungsurteiles und des Scheidungsvergleiches, um vollständigen und lückenlosen Nachweis der Mietzahlungen seit Beginn der Vermietung der Wohnung P, um Nachweis der Freimachungsmaßnahmen ab dem Zeitpunkt des Ausbleibens der Mietzahlungen und um schriftlichen Nachweis über das durch sie behauptete Drängen der finanzierenden Bank auf Verkauf der Wohnung ersucht.

Die Bw. übermittelte einen am 31. Jänner 2003 zwischen ihr und ihrem Exgatten rückwirkend mit 1. Jänner 2003 abgeschlossenen Mietvertrag betreffend die Wohnung P, das Scheidungsurteil und Buchhaltungsunterlagen betreffend Mieteinnahmen 2000 bis 2004. Sie teilte mit, dass es einen lückenlosen Nachweis der Mietzahlungen anhand von Belegen nicht gebe.

Aufgrund der sehr komplizierten Situation im Zusammenhang mit der anstehenden Scheidung gebe es keine Freimachungskosten im klassischen Sinn. Es gebe jedoch genügend Zeugen, die die gesetzten Schritte wie Versuch, Miete einzutreiben und den nachfolgenden Verkauf, weil keine neuen Mieter gefunden worden seien, bezeugen können.

In der am 1. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde auf Fragen der Referentin ergänzend durch die Bw. bzw. ihren steuerlichen Vertreter ausgeführt:

Auf die Frage, ab wann die Wohnung vermietet worden sei:

Mein damaliger Ehemann hat ein Büro gesucht. Wir haben uns gemeinsam Büros angeschaut und erfahren, wie hoch die Mieten sind. Dann haben wir erfahren, dass in der P ein Objekt gebaut wird. Wir konnten damals noch den Grundriss des Top 5 beeinflussen (wir haben nur eine Mauer geändert). Ich habe meinen Steuerberater gefragt, ob es sich rechnet, eine Wohnung zu erwerben und zu vermieten anstatt Miete zu zahlen. Es wäre auch möglich gewesen, diese Wohnung in späteren Jahren als Alterssitz zu nutzen, da das Haus über einen Lift und eine Tiefgarage verfügte.

Die Vermietung erfolgte unmittelbar nach der Fertigstellung, etwa im März 1997 an das Büro, das mein damaliger Ehemann betrieben hat.

Zur Frage, ob es einen schriftlichen Mietvertrag gab:

Soviel ich mich erinnern kann, hat der damalige Steuerberater uns mitgeteilt, dass auch ein Handschlagvertrag gültig sei.

Zum Inhalt des Mietvertrages:

Es wurde die Miete von ATS 3.500 vereinbart. Eine Indexierung wurde nicht ausdrücklich vereinbart, ich bin aber davon ausgegangen.

Zur Frage, wer die Betriebskosten gezahlt habe:

Ich kann mich nicht mehr erinnern.

Zur Frage warum 1998 keine Mieteinnahmen erzielt wurden:

Daran kann ich mich nicht mehr erinnern. Ich war im Großteil dieses Jahres, wie auch 1997 schwer erkrankt und konnte mich um Mieteinnahmen nicht kümmern. Ich war der Ansicht, dass die Miete normal weiterbezahlt wurde.

Zur Frage, warum nur der Bausparkassenkontoauszug zum 31. Dezember 2000 vorgelegt worden sei und was davor war:

Ich hatte einen Bausparvertrag, der noch nicht fällig war. Ich habe über Anraten der Raiffeisen Bausparkasse eine Zwischenfinanzierung in Anspruch genommen. Ich überreiche die Kopie eines Schreibens der Raiffeisen Bausparkasse vom 15. Dezember 1999, in welchem die Sparkasse mitgeteilt hat, dass mein Kredit um ATS 1,200.000 erhöht worden sei. Die Kreditzinsen sind dem bereits vorgelegten Tilgungsplan zu entnehmen.

Zur Frage, warum 2001 und 2002 keine Mieteinnahmen erzielt worden seien:

Mein Exgatte und ich haben damals gerade getrennt gelebt. Er ist in diese Wohnung gezogen. Da ich ein höheres Einkommen als er hatte, wäre ich für ihn unterhaltspflichtig gewesen. Mein Anwalt hat mir damals geraten, meinen Mann nicht zu provozieren.

Zur Frage, woraus sich 2003 die Mieteinkünfte von -1.851,93 Euro zusammen setzten:

Mein Mann hat Betriebskosten und Heizkosten für die Wohnung nicht bezahlt, obwohl es so vereinbart war. Die BOE (Hausverwaltung) hat gegen mich Exekution geführt. Um weitere Kosten zu sparen und in meinem Beruf (Magistratsbedienstete) keine Schwierigkeiten zu bekommen, habe ich diese Kosten gezahlt.

2003 sind Mieteinnahmen von Euro 2.800,00 erfasst. Der Zinsaufwand betrug 3.054 Euro und die AfA war gleich hoch wie bisher.

2004 ist mein ehemaliger Mann im Juli ausgezogen. Ich habe Mieteinnahmen von 1.960 Euro erhalten.

Ab 2003 habe ich versucht, neue Mieter zu finden.

Ich habe auch im Finanzamt Steyr vorgesprochen. Den Zeitpunkt weiß ich nicht mehr genau, es war jedenfalls nach meiner Scheidung. Der Beamte hat mir gesagt, dass es in Hinblick auf die rege Bautätigkeit in Steyr vermutlich schwierig sein wird, die Wohnung um den Betrag von monatlich 280 Euro (inklusive 10% Umsatzsteuer) zu vermieten.

Zur Frage, warum der Mietvertrag erst nach dem zweiten Vorhalt durch den UFS vorgelegt worden sei:

Das dürfte sich zeitlich überschneiden haben, mit der Beantwortung des zweiten Vorhaltes wurde er vorgelegt.

Zur Frage, warum der Scheidungsvergleich nicht vorgelegt worden sei:

Daran kann ich mich nicht erinnern. Jedenfalls hat mein Mann auf den Unterhalt verzichtet.

Zur Frage, ob Kontoauszüge über die Mieteingänge ab 2003 vorhanden seien:

Die Mieten ab 2003 wurden entgegen der Vereinbarung laut Mietvertrag durch meinen geschiedenen Mann bar bezahlt. Ob ich darüber Belege habe, weiß ich nicht. Ich habe mir jedenfalls Aufzeichnungen gemacht über die Beträge, die ich erhalten habe.

Zur Frage, wofür im Jahr 2001 die Steuerberatungskosten von ATS 7.750 bezahlt worden seien:

Mein (damaliger) Steuerberater hat beim Finanzamt vorgesprochen, es dürfte sich dabei um diese Kosten handeln.

Zur Frage, welche Wohnung der im Jahr 2000 geltend gemachte Betrag von ATS 18.110,65 , für Heizmaterial betroffen habe:

Ich habe mit einer fremden Mieterin (betreffend ein anderes Mietobjekt) große Schwierigkeiten gehabt, da sie die Mieten nicht bezahlte. Ich habe einen Anwalt beschäftigt, was sehr kostspielig war. Nach einiger Zeit konnte ich die Wohnung räumen lassen und musste Lagergebühren für die in der Wohnung befindlichen Gegenstände bezahlen. Aus dieser Erfahrung habe ich versucht, um Kosten zu sparen, das Mietverhältnis mit meinem ehemaligen Mann ohne Anwalt zu beenden.

Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass es zu keinem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gekommen ist, liege an Unwägbarkeiten, die nicht absehbar waren. Letzten Endes habe der Verkauf aus wirtschaftlichen Gründen erfolgen müssen. Die Wohnung sei um rund 93.000 Euro angeschafft und um 70.000 Euro abgestoßen worden.

Die Bw. ergänzt, der Makler, den sie mit der Vermietung beauftragt habe, habe ihr mitgeteilt, dass er keinen Mieter finden könne, aber einen Kaufinteressenten habe. An den habe sie dann verkauft. Es sei für sie sehr schmerzlich gewesen, mit so großem Verlust zu verkaufen.

Die vereinbarte Miete sei fremdüblich und das Objekt wäre objektiv ertragsfähig gewesen. Es habe sich letztendlich um entgangene Einnahmen gehandelt, wodurch die Prognoserechnung nicht erfüllt werden konnte. Das sei nicht von vornherein absehbar gewesen, sondern beruhe auf Unwägbarkeiten.

Nach Ansicht des Finanzamt-Vertreters war aus folgenden Gründen vom Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit auszugehen:

Das Objekt P 9 wurde 1997 vermietet. Zuerst unter dem Titel "Büro", ab Dezember 2000 an den geschiedenen Gatten. Nachdem ab 1997 laufend Verluste anfielen, wurde durch das Finanzamt bei der Durchführung der Veranlagung für das Jahr 2000 versucht, eine Prognoserechnung vorzulegen, um die weitere Entwicklung des Objektes abschätzen zu können. Für die Jahre 1997 bis 1999 wurden endgültige Bescheide erlassen und nach Vorlage der Prognoserechnung wurden ab der Veranlagung 2000 die ESt-Bescheide vorläufig erlassen, weil eben noch unklar war, ob dieses Mietobjekt eine Einkunftsquelle darstellt. Schon bei der Durchführung der Veranlagung für das Jahr 2000 wurde durch das FA darauf hingewiesen, dass Mieteinnahmen von ATS 46.400 Finanzierungskosten in Höhe von ATS 104.438,94 gegenüber stehen. Ab 2001 bis 2002 wurden dann offenbar keine Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis mit dem geschiedenen Gatten erzielt. Die Prognoserechnung, die vorgelegt wurde, beinhaltete hinsichtlich der Mieteinnahmen fiktive Zahlen, da diese mit den erzielten Einnahmen nicht übereinstimmten. Mit Vorhalt vom 29.10.2008 wurde von Seiten des FA die Frage aufgeworfen, ob eine Vermietungsabsicht weiterhin besteht. Darauf wurden ein fiktiver Tilgungsplan und ein Kontoauszug der Raiffeisen Bausparkasse, welcher nicht zweifelsfrei in Zusammenhang mit der Vermietung gebracht werden konnte, vorgelegt. Selbst wenn man diese prognostizierten fiktiven Mieteinnahmen, welche eben nicht tatsächlich erwirtschaftet wurden, zugrunde liegen würde, ergibt sich für den Zeitraum 2000 bis zum Verkauf 2005 ein Werbungskostenüberschuss von 14.512 Euro. Nach Ansicht des FA liegt zumindest hinsichtlich der nicht erzielten Mieteinnahmen keine Unwägbarkeit vor. Auch die vom steuerlichen Vertreter behauptete offensichtliche Ertragsfähigkeit des Objektes sieht das FA nicht als gegeben an, da tatsächlich nicht die in der Prognoserechnung angesetzten Mieten erzielt wurden, so dass keine Einkunftsquelle hinsichtlich des Objektes P 9 vorliegt.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass die geplanten Einnahmenüberschüsse aus wesentlichen, nicht vorhersehbaren Unwägbarkeiten nicht erzielt werden konnten. Die Bw. habe beim Verkauf des Objektes zusätzlich zu ihren Verlusten einen Verlust von rund 23.000 Euro erzielt.

Die Bw. ergänzte, dass in den Jahren 2001 bis 2002 die wirtschaftliche Situation für viele Vermieter so ausgeschaut habe, dass diese vereinbarte Mieteinnahmen nicht eintreiben konnten. In den Jahren ab 2003, zu einer Zeit, wo andere Vermieter keine Mieteinnahmen erhalten haben, habe ihr Exmann Mieten bezahlt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenständlich ist strittig, ob die Vermietung einer Wohnung der Bw. an ihren damaligen Ehemann (ab 2003 ihren geschiedenen Gatten) eine Einkunftsquelle darstellt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarung

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt
- 2.) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Im Berufungsverfahren wurde deutlich, dass zwischen der Bw. und ihrem damaligen Ehemann für die Vermietung ab 1997 ein schriftlicher Mietvertrag nicht abgeschlossen wurde.

Die Ansicht des damaligen Steuerberaters der Bw. ein Handschlagvertrag sei gültig, mag besonders das zivilrechtliche Zustandekommen eines Mietvertrages betroffen haben. Für das Steuerrecht ist zwar auch zwischen nahen Angehörigen der Abschluss eines mündlichen Vertrages möglich, doch ist für Verträge zwischen Angehörigen –in besonderem Maße bei einem mündlichen Vertrag -erforderlich, dass dieser Vertrag

- 1.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und
- 2.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Wie die Bw. in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gab, war eine Miete von ATS 3.500,00 vereinbart. Eine Wertsicherung war nicht ausdrücklich vereinbart, die Bw. sei aber davon ausgegangen. Weitere Inhalte des Vertrages nannte sie nicht. Sie konnte sich nicht mehr erinnern, wer die Betriebskosten bezahlte.

Damit erfüllt der im Jahr 1997 mündlich geschlossene Mietvertrag die Forderung nach einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt nicht, da nicht einmal klar war, ob eine Wertsicherung vereinbart wurde oder nicht.

Auch das Erfordernis, dass der Vertrag zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, wird nicht erfüllt, da zwischen Familienfremden ein

Mietvertrag, der zwar die monatliche Miete fixierte, eine Wertsicherung und die Frage, wer für die Betriebskosten aufzukommen hat, aber offen ließ, nicht abgeschlossen worden wäre.

Die Bw. gab zum Mietverhältnis ab 2003 zu Protokoll, dass ihr geschiedener Gatte die Betriebskosten und Heizkosten nicht bezahlt habe, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre. Aus dem schriftlichen Mietvertrag ist allerdings nicht ersichtlich, dass der Mieter zur Zahlung der Betriebskosten und Heizkosten verpflichtet gewesen wäre. Für Ergänzungen, Änderungen und Nebenabreden zum Mietvertrag vom 31. Jänner 2003 war die Schriftform vereinbart. Da die Bw. auf das Ersuchen nach Vorlage der Mietvertragsurkunde betreffend das Mietverhältnis mit ihrem Gatten nur die Urkunde vom 31. Jänner 2003 vorlegte, ist davon auszugehen, dass schriftliche Ergänzungen nicht vorliegen.

Zwischen Fremden wäre vereinbart worden, wer die Betriebskosten und die Heizkosten zu zahlen hatte. Auch der schriftliche Mietvertrag erfüllt folglich nicht das Erfordernis der Fremdüblichkeit.

Da die Verträge zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten (bzw. geschiedenen Gatten) steuerlich nicht anzuerkennen waren, ist die Vermietung der Wohnung PS nicht als Einkunftsquelle anzusehen.

Obwohl die Verluste aus der Vermietung nach Ansicht der Referentin bereits wegen des Fehlens der für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien nicht anzuerkennen sind, wird zur Frage der Liebhaberei ergänzt:

Nach § 1 Abs. 2 Z 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften und über die Erlassung vorläufiger Bescheide – Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (im Folgenden kurz: LVO 1993) ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Gemäß § 2 Abs. 4 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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.

Die LVO 33/1993 wurde durch die Verordnung 358/1997 geändert.

Gemäß durch diese Verordnung angefügten Abs. 3 des § 8 sind § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

Im vorliegenden Fall hat der "maßgebliche Zeitraum" im Sinne der Übergangsbestimmung des § 8 Abs. 3 Satz 1 LVO 1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 vor dem 14. November 1997 begonnen, weshalb die Verordnung in der Fassung 33/1993 anzuwenden ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993 eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn **nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung** innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (siehe die Erkenntnisse vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, vom 21. September 2005, 2001/13/0278, vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001, vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, vom 16. September 2003, 2000/14/0159, vom 30. Jänner 2003, 99/15/0040, vom 22. November 2001, 98/15/0056, und vom 27. April 2000, 99/15/0012, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, GZ 98/14/0217 ausgesprochen, für den Fall, dass eine Prognose durch eine andere ersetzt werde, sei nur mehr deren Plausibilität zu beurteilen.

Im Laufe des Berufungsverfahrens hat die Bw. durch ihren jeweiligen steuerlichen Vertreter mehrere Prognoserechnungen vorgelegt.

Die letzte Prognoserechnung wurde mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Jänner 2009 vorgelegt. Darin waren Mieteinnahmen von Euro 3.537,07 für das Jahr 1997 enthalten. Diese Mieteinnahmen entsprachen einem monatlichen Mietzins von Euro 294,76 (= ATS 4.055,99). Ab dem Jahr 1998 erhöhte sich diese Miete jährlich um rund 2 %.

Aus den Akten sind in den Jahren 1997, 1999 und 2000, in welchen Miete eingenommen wurde, Mieten von monatlich ATS 3.500 (=Euro 254,35) ersichtlich. In der mündlichen Verhandlung bestätigte die Bw., die mit ihrem Gatten vereinbarte Miete habe monatlich ATS 3.500 (=Euro 254,35) betragen.

Stellt sich im Beobachtungszeitraum heraus, dass die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurückbleiben, ist es gerechtfertigt, das Ergebnis der Prognose in Zweifel zu ziehen.

Durch den Ansatz, der schon im ersten Jahr nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Mieteinnahmen, ist die Plausibilität der Prognoserechnung nicht gegeben.

Darüber hinaus ist die Prognoserechnung von einer Wertsicherung von jährlich knapp 2% ausgegangen. Tatsächlich war eine solche weder vereinbart, noch verrechnet.

Im schriftlichen Mietvertrag vom 31. Jänner 2003 war ein monatlicher Mietzins von brutto Euro 280,00 vereinbart. Das entspricht einer Jahresmiete von Euro 3.360,00. Tatsächlich war in der Prognoserechnung für dieses Jahr eine Jahresmiete von 3.983,32 für 2003 enthalten.

In diesem Mietvertrag war eine Wertsicherung vereinbart, wobei Schwankungen der Indexzahl bis einschließlich 5% unberücksichtigt bleiben sollten. Die Prognoserechnung geht allerdings neben dem zu hohen Ansatz von einer jährlichen Mietsteigerung von knapp 2% aus.

Der Mieter hatte den Mietzins bis spätestens 5. des jeweiligen Monats auf ein genau bezeichnetes Konto einzuzahlen. Tatsächlich wurde die Miete nach Angaben der Bw. bar bezahlt.

Die Bw. konnte daher weder Mieteingänge ab 2003 auf ihr Konto nachweisen, noch verfügte sie über Belege betreffend die Mieteingänge ab diesem Jahr.

Für die Jahre davor konnte sie nicht nachweisen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe sie Mieteinnahmen aus der Vermietung dieser Wohnung hatte.

In den Jahren 1998, 2001 und 2002 hat die Bw. überhaupt keine Mieteinnahmen aus der Wohnung PS erzielt. Dennoch wurden in der im Jahr 2009 erstellten Prognoserechnung für diese Jahre Mieteinnahmen von Euro 3.607,81 (1998), 3.828,64 (2001 und 3.983,32 (2002) angesetzt.

Die Prognoserechnung hat trotz des tatsächlichen Entganges der Mieten für mehrere Jahre ein Mietausfallsrisiko nicht enthalten (wofür laut VwGH vom 20.9.2006, 2005/14/0093 jedenfalls als unterste Grenze 4% der Miete anzusetzen sind), ebenso wenig einen Ansatz künftiger Instandhaltungs- und Reparaturkosten.

Der VwGH hat u.a. im Erkenntnis vom 23.10.2006, 2005/14/0093 entschieden, dass künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz haben.

Die Bw. konnte sich nicht erinnern, dass im Jahr 1998 keine Mieten für diese Wohnung eingegangen sind. Sie sei 1997 und 1998 schwer erkrankt gewesen und habe sich um die Mieten nicht kümmern können.

So bedauernswert diese Situation der Bw. auch sein mag, für die Beurteilung, ob es sich bei der Vermietung der Wohnung PS um eine Einkunftsquelle handelt, muss davon ausgegangen werden, dass die Bw. bei der Vermietung dieser Wohnung nicht die Konsequenz an den Tag gelegt hat, die von einem Vermieter zu erwarten ist, der die Vermietung ernsthaft in der Absicht betreibt, Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 gab sie an, dass sie und ihr Ehemann damals getrennt lebten und er in die Wohnung gezogen sei. Da sie ein höheres Einkommen als ihr Gatte bezogen habe und sie ihm gegenüber unterhaltspflichtig gewesen wäre, sei ihr von ihrem Rechtsanwalt geraten worden, den Gatten nicht zu provozieren.

Über Vorhalt wurde erklärt, Freimachungsmaßnahmen im klassischen Sinn habe es aufgrund der sehr komplizierten Situation im Zusammenhang mit der anstehenden Scheidung nicht gegeben. Zeugen könnten aber den Versuch, Miete einzutreiben, bestätigen.

Bei Schwierigkeiten mit einer fremden Mieterin, habe sie, da Miete nicht bezahlt worden sei, einen Anwalt beschäftigt, was sehr kostspielig gewesen war. Als sie jene Wohnung endlich habe räumen können, habe sie noch Lagergebühren für die in der Wohnung lagernden Gegenstände bezahlen müssen. Daher habe sie, um Kosten zu sparen, versucht, das Mietverhältnis mit ihrem ehemaligen Gatten ohne Anwalt zu beenden.

Aus dem Verhalten der Bw. ist zu erkennen, dass sie aus im Privatbereich liegenden Gründen (komplizierte Situation im Zusammenhang mit der Scheidung, Verzicht auf die Miete zur Vermeidung von allfälligen Unterhaltsforderungen) Freimachungsmaßnahmen, die jeder Vermieter beim Ausbleiben von Mietzahlungen unternimmt, nicht gesetzt hat.

Dass es mit einer anderen Mieterin Schwierigkeiten gab, begründet nicht, dass die Bw. beim Ausbleiben von Mieten keine Freimachungsmaßnahmen gegenüber ihrem Exgatten setzte.

Es ist glaubhaft, dass sie immer wieder versuchte, Mieten von ihm zu erhalten. Wie allerdings zu erkennen ist, war ihr Drängen nicht geeignet, ihn zur Zahlung von Mieten zu veranlassen.

Nach Ansicht der Referentin liegen im Fall des in privaten Gründen liegenden Verzichtes auf Mieteinnahmen für mehrere Jahre keineswegs Unwägbarkeiten vor.

Der Umstand, dass die Bw. ab 2003 von ihrem ehemaligen Gatten Mieten erhielt, obwohl anderen Vermietern in dieser Zeit durch ihre Mieter keine Mieten gezahlt wurden, ist ebenfalls nicht zum Nachweis geeignet, dass aus der gegenständlichen Wohnung in der von der Bw. konkret durchgeführten Art der Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Überschuss erwirtschaftet werden kann. Die Verluste aus dieser Tätigkeit waren daher im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2000 bis 2004 nicht anzuerkennen.

Die für die Einkommensteuer anzuwendende Beurteilung ist auch für die Umsatzsteuer 2004 heranzuziehen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Die **Bescheide** betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer **2004** sind am **3. April 2006** ergangen. Damals war der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss. Daher bestand die Berechtigung zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden.

Erst im **Oktober 2008** erging durch das Finanzamt ein Vorhalt, der darauf hinwies, dass die bisher durch die Bw. vorgelegte Prognoserechnung weder aus den Abgabenerklärungen ableitbar noch sonst irgendwie begründet sei.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die vorläufige Erlassung des Einkommensteuerbescheides und des Umsatzsteuerbescheides 2004 im Jahr 2006 war daher berechtigt.

Erst mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Jänner 2009 wurde die bereits oben angeführte Prognoserechnung vorgelegt.

Aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung war nach Ansicht des Finanzamtes die Ungewissheit beseitigt. Es beurteilte die Vermietung der Wohnung PS als Liebhaberei und erließ endgültige Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 wurden durch das Finanzamt entgegen der Bestimmung in § 200 Abs. 2 BAO nicht endgültig erlassen.

Im Berufungsverfahren haben gemäß § 279 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist gemäß § 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Das Berufungsverfahren hat ergeben, dass bei der Vermietung der Wohnung PS von Liebhaberei auszugehen ist. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer

und Umsatzsteuer 2004 war daher unter Zugrundelegung dieses Ergebnisses abzuweisen und die Entscheidung endgültig zu erlassen.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2003 war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 18. Juni 2010