



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der MD, Mietwohnhaus-Eigentümerin, Beteiligte an Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaften, 1*Wien, vertreten durch Dr. Günther Geringer, Wirtschaftstreuhänder, 1040 Wien, Klagbaumgasse 8, vom 15. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. RR Elisabeth Gürschka, vom 19. November 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 - 2007 am 4. April 2013 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 – 2007 und Einkommensteuer 1999, 2000 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die unter 1. angeführten Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 – 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die unter 2. angeführten Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-Spruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben vermietete sie im 1969 (Schenkung, 1. Schritt) bzw. 1980 (Schenkung, 2. Schritt) unentgeltlich erworbenen Haus ab 1987 eine von der Mutter bis zu deren Tod 1985 genutzte Wohnung. Sie selbst ist an der streitgegenständlichen Adresse seit 1950 Hauptwohnsitz gemeldet. Nach Ausbau und Sanierung des linken Gebäudetraktes ab dem Jahr 1993 vermietet sie seit 1995 zwei im linken Gebäudetrakt neu geschaffene Wohneinheiten (EG: Top 3; OG: Top 4), während die dort befindliche dritte Wohneinheit (EG: Top 1) von ihr selbst bewohnt wurde und wird. Die im rechten Gebäudetrakt befindlich vierte Einheit (EG: Top 2) stand mindestens seit 1993 leer.

Im Streitzeitraum erklärte die Bw, abgesehen vom Jahresergebnis 1995 (ATS 22.328,00 = € 1.622,64), durchwegs Verluste (1996-2007: -€ 42.651,57) und machte in den Umsatzsteuererklärungen Gutschriften aus Vorsteuerüberhängen geltend (ab Kalenderjahr 1994; siehe die Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG vom 24.05.1996). Außerdem verpachtet sie – nach Aufgabe der eigenen landwirtschaftlichen Betätigung – seit 1986 mehrere im Stadtgebiet liegende Weingartenflächen mit durchwegs positiven Jahresergebnissen.

Das Finanzamt veranstaltete bei der Bw eine die Abgaben vom Umsatz und Einkommen der Jahre 2005 – 2007 (sowie Umsatzsteuer für die Zeiträume 1/2008 – 5/2009) umfassende Außenprüfung (und USt- Nachschau), bei der folgende im Prüferbericht vom 18.11.2009, ABNr.-, unter Verweis auf die Niederschrift vom 17.11.2009 angeführte Feststellungen getroffen wurden:

Die Vermietungstätigkeit (Anm. UFS: unklar, ob Top 1 oder Top 2) werde seit 1985 ausgeübt. Die Vermietung für Wohnzwecke und die Verpachtung einer Weingartenfläche stellten zwei verschiedene "Einkunftsquellen" (gemeint: getrennt zu beurteilende Betätigungen) dar.

Bei der Weingartenverpachtung würden durchwegs positive Ergebnisse erzielt, diesbezüglich liege jedenfalls eine Einkunftsquelle vor.

Die Vermietung von zwei durch Ausbau des Presshauses sowie des Dachgeschoßes (1993) neu errichteten Wohnungen werfe – wie von der BP mangels näherer Angaben der Bw zu den Vorjahresergebnissen unter Einschluss des Sanierungsaufwandes angenommen werde – seit 1995 bis einschließlich 2007 "bei weitem" keinen positiven Gesamtüberschuss aus, vielmehr habe die Bw in diesem Zeitraum einen Gesamtverlust von über € 41.000,00 erklärt. Berücksichtige man die darin (Anm.: betreffend alle Jahre vor 2005) enthaltenen Überschüsse aus der Verpachtung des Weingartens, so erhöhe sich dieser Betrag noch beträchtlich.

Einer der Gründe für den hohen Abgang liege in der Tatsache, dass bei der Wohnungsvermietung nicht alle Möglichkeiten der Einnahmenerzielung ausgeschöpft worden seien (kurzfristige Mietverträge, z. T. lange Leerstehung, Verzicht auf höhere Mieten für die Lage).

Bei der Vermietung von Wohnungen in einem Gebäude, das nicht als Mietwohngrundstück anzusehen ist, sei von Liebhaberei auszugehen, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren (ab Vermietungsbeginn) kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die "Werbungskosten" (Aufwendungen) erwirtschaftet werden könne. Gegenständlich liege bereits ein Beobachtungszeitraum von 13 Jahren vor, in dem sich (ein Gesamtverlust) ergeben habe. Selbst bei Anerkennung der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Prognoserechnung und der darin erwarteten zukünftigen Jahresergebnisse könne innerhalb des absehbaren Zeitraumes kein positiver Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden.

Auf Grund der bisherigen Art der Bewirtschaftung sei die Erzielung eines Einnahmen-Gesamtüberschusses nicht möglich, so dass iSd § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (im Folgenden nur: LVO) keine steuerliche Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

Das Finanzamt, welches hinsichtlich der Jahre ab 1996 vorläufige erklärungskonforme Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide erlassen hatte, schloss sich der Ansicht des Prüfungsorgans an und erließ unter Verweis auf den Prüferbericht für 1999 - 2007 endgültige Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide, mit denen es umsatzsteuerlich die Entgelte aus Wohnungsvermietung sowie die damit zusammenhängenden Vorsteuern eliminierte und einkommensteuerlich den Ausgleich der aus dieser Tätigkeit entstandenen Verluste mit anderen positiven Einkünften versagte.

Die Bw erhob durch ihren steuerlichen Vertreter innerhalb erstreckter Frist Berufung. Sie beantragte die Anerkennung ihrer Wohnraumvermietung als Einkunftsquelle und unternehmerische Tätigkeit, eine **Neuberechnung der Einkünfte aus Weingartenverpachtung**, die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Entscheidung durch den (gesamten) Berufungssenat. Die Berufungsschrift enthielt keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Zur Begründung der Abänderungsanträge führte die Bw sodann aus:

" Die umsatz- wie ertragsteuerliche Qualifizierung der Vermietung von Wohnraum als Liebhaberei lässt die im Laufe des Prüfungsverfahrens und der Schlussbesprechung erhobenen Einwendungen vollständig unberücksichtigt.

Insbesondere hat sich das Finanzamt mit der vorgelegten Prognoserechnung nur unvollständig auseinander gesetzt. Ohne auf die vorgelegten Zahlen einzugehen, wurde die

Berechnung mit dem Argument "das glaub ich nicht" unberücksichtigt gelassen. Ungeachtet der im Rahmen der Schlussbesprechung daraufhin vorgetragenen umfassenden mündlichen Erläuterung haben die seitens der Finanzverwaltung teilnehmenden Personen eine nähere Befassung mit den Grundlagen abgelehnt, und lediglich auf die Möglichkeit einer Berufung verwiesen. Die maßgeblichen Beträge werden unrichtig, da nur pauschal und unvollständig angeführt.

Unter Hinweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung sind weitere wesentliche Mängel im Verfahren aufzuzeigen:

Richtig ist, dass seit dem Jahr 1985 eine Vermietungstätigkeit ausgeübt wird. Im Sinn einer korrekten Zuordnung der Einkunftsquellen ist jedoch die ab dem Jahr 1995 erfolgte Vermietung der neu geschaffenen Wohnräume gesondert zu betrachten. Eine Vermischung mit den vorher vermieteten Objekten ist nicht angebracht.

Die Betriebsprüfung vermutet die Gründe für die anfänglichen Abgänge in dem Umstand, dass nicht alle Möglichkeiten der Einnahmenerzielung ausgeschöpft wurden. In diesem Zusammenhang wird auf Leerstellungen, kurzfristige Mietverträge und die Möglichkeit zur Erzielung höherer Mieten verwiesen, ohne die zuletzt getroffene Annahme entsprechend zu begründen. Tatsache ist, dass auf Grund der besonderen räumlichen Verhältnisse und der gesamten Struktur keine "klassischen" Mietwohnungen vorliegen, sondern die Räume entsprechend der Größe und Anordnung nur einer eingeschränkten Nutzung zugänglich sind. Diese Besonderheiten sind der Prüferin bekannt gewesen, zumal sie eine eingehende Besichtigung der Objekte vorgenommen hat. Umso unverständlicher ist es daher, warum diese Gegebenheiten bei der Beurteilung nicht berücksichtigt sind.

Die Wohnung im Erdgeschoss verfügt über kein Vorzimmer, der Eingang erfolgt direkt in die Küche, die daher auch für die Ablage von Schuhen, Überkleidung etc. genutzt werden muss. Die Zimmer sind Durchgangsräume, die zum Erreichen des nächsten Zimmers jeweils durchschritten werden müssen.

Der Eingangsbereich zur Wohnung im Obergeschoss ist insoweit eingeschränkt, als das im Erdgeschoss gelegene Vorzimmer nur gemeinsam mit der Vermieterin genutzt werden kann.

Ein weiterer Mangel ist in der zeitlich eingeschränkten Betrachtungsweise zu erblicken. Wie insbesondere aus dem letzten Absatz der Niederschrift zur Schlussbesprechung zu erkennen ist, beschränkt sich das Finanzamt nahezu ausschließlich mit der Vergangenheit, ohne sich mit der für die Beurteilung als Liebhaberei ebenso maßgeblichen zukünftigen Zeiträumen in geeigneter Art und Weise zu befassen. Die Annahme der steuerlichen Liebhaberei wird ausschließlich begründet mit "der bis dato dargelegten Art der Bewirtschaftung", die lediglich bisher keinen Gesamtüberschuss erbracht hat. Auf die in zukünftigen Perioden zu erwartende Entwicklung wird nicht eingegangen. Damit bleibt die Entscheidungsgrundlage unvollständig und ist nicht geeignet, zu einem objektiven Urteil zu führen.

Abschließend sei auch noch auf den Umstand verwiesen, dass zur Schlussbesprechung eine bereits zu Beginn vorgefertigte Niederschrift vorlag und keine einzige der zahlreichen Einwendungen berücksichtigt ist. Auch dieses Verhalten weist auf die mangelnde Bereitschaft hin, sich mit dem Sachverhalt in objektiver Weise zu befassen."

Eine dazu eingeholte Prüferstellungnahme wurde der Bw mit Schreiben vom 14. April 2010 vorgehalten. Darin ist zu lesen:

"Für die Beurteilung, ob es sich bei einer Vermietungstätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt oder nicht, ist primär von den in der Vergangenheit erzielten und daher bereits realisierten Ergebnissen auszugehen. Prognoserechnungen sind lediglich ein Hilfsmittel, um

die zukünftige Entwicklung abschätzen zu können und haben grundsätzlich eine geringere Beweiskraft als bereits erzielte Ergebnisse.

Der Vorwurf, dass sich die BP mit der Prognoserechnung nicht auseinander gesetzt hat, entspricht nicht den Tatsachen. Im Zuge der BP wurde sehr wohl die vorgelegte Prognoserechnung gewürdigt, v.a. der beträchtliche Anstieg der Einnahmen kritisch hinterfragt. Die seitens der BP dagegen erhobenen Einwendungen und die nach Ansicht BP durchzuführenden Adaptierungen wurden in einer Besprechung am 20. Oktober 2009 und danach stattgefundenen Telefonaten sehr wohl dargelegt und besprochen. Vor allem der ab 2009 prognostizierte extreme Anstieg der Einnahmen wurde seitens der BP bemängelt, aber auch die mangelhafte Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Leerstellungen. wurde seitens der BP beanstandet. Seitens der BP wäre die vorgelegte Prognoserechnung daher in wesentlichen Punkten zu adaptieren gewesen. Aber selbst ohne diese Anpassungen und unter Berücksichtigung der traumhaft erscheinenden Parameter der vorgelegten Prognoserechnung ergab sich lt. BP innerhalb der 20 Jahre kein Gesamtüberschuss der Einnahmen, da ja für die Betrachtung vom Jahre 1995 auszugehen ist (die BP ist für die Betrachtung auch von 1995 ausgegangen und nicht, wie in der Berufung unterstellt, vom Jahre 1985) und nicht, wie in der Prognoserechnung dokumentiert, vom Jahre 2005. Es erübrigte sich daher für die BP, sich mit der teils von unrealistischen Parametern ausgehenden Prognoserechnung im Zuge der Schlussbesprechung nochmals im Detail auseinander zu setzen. Es liegt in der Natur der Sache, dass die BP mit einer Meinung in eine Schlussbesprechung geht, es wurden seitens der steuerlichen Vertretung im Zuge der Schlussbesprechung aber auch keine neuen Argumente vorgebracht, die die BP zu einem anderen Ergebnis hätte veranlassen sollen.

Weiters wird in der Berufung umfangreich ausgeführt, dass infolge einer ungünstigen Anordnung der Räume keine höheren Mieterträge erzielbar waren. Selbst wenn man diesem Argument folgt, ist damit ja nur dokumentiert, dass die Erzielung von entsprechenden Überschüssen, die eine andere Beurteilung zuließe, ja faktisch nicht möglich ist. Außerdem müsste die vorgelegte Prognoserechnung im Hinblick auf die prognostizierten Einnahmen noch kritischer betrachtet werden bzw. ist damit ja dokumentiert, dass die in der Prognoserechnung angesetzten Einnahmen kaum der Realität entsprechen können, zumal eine beabsichtigte Änderung der Anordnung der Räume nicht dargelegt wurde. Die in der Prognoserechnung angesetzten Einnahmen sind nur dann denkbar, wenn die seit 1995 offensichtlich nicht mehr vermietete und in die Betrachtung nicht einbezogene Wohnung im rechten Gebäudetrakt (zumindest im Prüfungszeitraum konnten diesbezüglich keine Einnahmen festgestellt werden, lt. Bw wurde diese Wohnung einem Bekannten unentgeltlich überlassen) wieder vermietet wird (was laut aktenkundigem Mietvertrag ab November 2009 offensichtlich geschieht). Diese Wohnung wurde jedoch in die Liebhabereibetrachtung nicht einbezogen und ist in Zukunft als eigenständiges Mietobjekt zu beurteilen.

Die BP geht daher weiterhin davon aus, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb der geforderten 20 Jahre für die beiden Wohnungen im linken Gebäudetrakt nicht möglich ist und daher keine Einkunftsquelle vorliegt.

Es wird daher beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Die Bw äußerte sich durch den steuerlichen Vertreter am 31. Mai 2010 wie folgt:

"Bezug nehmend auf das Ersuchen um Ergänzung vom 14.4.2010 - zugestellt am 20.4.2010 - nehme ich im Namen und Auftrag der o.a. Abgabepflichtigen innerhalb verlängerter Frist zur Äußerung von Prüferin bzw. Teamleiter wie folgt Stellung:

Unbestritten bleibt, dass die Frage über die Annahme einer Einkunftsquelle entsprechend den Grundsätzen der "Liebhabereiverordnung", BGBl. 1993/33 idgF, zu beurteilen ist. Gemäß § 1 (2) ist Liebhaberei dann anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und dgl. Verluste entstehen. Davon ausgenommen ist nach § 2 (4)

jedoch eine Betätigung, die in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Wobei als absehbarer Zeitraum eine Zeitspanne von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfall von Ausgaben anzusehen ist.

Um die innerhalb eines "absehbaren Zeitraums" zu erwartende wirtschaftliche Entwicklung bzw. Erzielung eines Einnahmenüberschusses beurteilen zu können, wurde der Außenprüfung eine Prognose-Erfolgsrechnung vorgelegt, die ausgehend von den Ergebnissen der Vergangenheit und den für die Zukunft feststehenden oder absehbaren Werten erstellt worden ist.

In der Stellungnahme vom 13.4.2010 beklagt die Prüferin einen angeblichen Vorwurf, sich nicht mit der Prognoserechnung auseinander gesetzt zu haben. Tatsächlich wird jedoch der Vorwurf erhoben, sich nicht ausreichend damit befasst zu haben. Neben einem "extremen" Anstieg der Einnahmen bemängelt die Prüferin lediglich die "mangelhafte" Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Leerstellungen.

Wie u. a. nicht zuletzt im Rahmen der Schlussbesprechung seitens des steuerlichen Vertreters ausgeführt wurde, basieren die Mehreinnahmen (auf) verstärkten Bemühungen um eine bessere Vermarktung der Wohnungen. Zur Dokumentation dieser Bemühungen und Bekräftigung der entsprechenden Wertansätze wurde ... auf die vorliegenden Mietverträge und bereits realisierten Einnahmenanstiege verwiesen. Eine Einsicht und Würdigung dieses Sachverhalts fand nicht statt. Auch die gegenüber den ersten Jahren deutlich verminderten Werbungskosten aus Instandhaltung und Instandsetzung finden mit dem Abschluss der zur Vermietung erforderlichen Sanierungsmaßnahmen eine einfache und nachvollziehbare Begründung. Die Behauptung einer "mangelhaften Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Leerstellungen" wurde in keiner Art und Weise begründet und soll offenbar nur dazu dienen, die vorgelegte Darstellung in Zweifel zu ziehen.

Vollkommen unzutreffend sind die auf Seite 2 oben angestellten Behauptungen. In der Berufung wurde an keiner einzigen Stelle "unterstellt", dass die Betriebsprüfung in ihren Betrachtungen vom Jahr 1985 ausgegangen wäre. Vielmehr wird richtiger Weise festgestellt, dass eine Vermietungstätigkeit seit dem Jahr 1985 ausgeübt wird. Dieser Umstand kann auch aus der Aktenlage nachvollzogen werden!

Auch die (Ausführungen) im 2. Absatz auf Seite 2 dokumentieren die einseitige und unvollständige Befassung mit dem Sachverhalt. Im Sinne der Kriterienprüfung [§ 2 (1)] wurde im Rahmen der Berufung umfassend dargelegt, warum es der Abgabepflichtigen nicht möglich war, die von der Prüferin geforderten höheren Mietbeträge ("Fremdvergleich mit Eigentumswohnungen in -") zu verrechnen. Die im ersten Teil dieses Absatzes angestellten Überlegungen bestätigen nur die Annahme einer einseitigen auf die Erzielung eines bestimmten Erfolgs gerichteten Argumentation, ohne sich eingehend mit dem Sachverhalt auseinander zu setzen.

Die Ausführungen im zweiten Teil des Absatzes betreffend die im rechten Gebäudetrakt befindliche Wohnung sind entbehrlich, da nicht entscheidungsrelevant.

Nach Beendigung der Außenprüfung ist über das Ergebnis eine Besprechung (Schlussbesprechung) abzuhalten. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen (§ 149 BAO). Wie bereits wiederholt ausgeführt, wurden weder die im Zuge der Schlussbesprechung teils wiederholten, teils neu vorgebrachten Argumente gewürdigt. Wie in der Stellungnahme angeführt, vermeinten die Vertreter der Finanzverwaltung, sich nicht mit den befassen zu müssen. Als Ausfluss dieser rechtlich nicht gedeckten Vorgangsweise wurden die vorgebrachten Argumente unter Hinweis auf die vorliegende "Niederschrift zur Schlussbesprechung" auch nicht protokolliert. Der Behauptung, wonach keine neuen Argumente vorgebracht worden sind, wird entschieden entgegen getreten. Vielmehr werden die seitens der Finanzverwaltung an der Verhandlung teilnehmenden Vertreter im Sinn einer

ordnungsgemäßen Niederschrift den vollständigen Verlauf der Schlussbesprechung zu dokumentieren haben."

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung dem UFS vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung erlassen zu haben.

Der Referent im UFS forderte die Bw zunächst mit Schreiben vom 29.11.2011 auf, ihre Berufung durch Vorlage näher bezeichneter Beweismittel zu ergänzen und diesbezügliche Fragen zu beantworten:

1995 – 2007 seien nicht mehr als zwei Wohnungen in dem auch von der Bw selbst bewohnten Haus (Eigenheim) an zueinander fremde Bestandnehmer vermietet worden. Das Vorliegen der Voraussetzungen für oder gegen die Annahme von Liebhaberei sei daher gemäß § 1 Abs 2 Z 3 letzter Satz LVO BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 – unter Ausblenden der anscheinend nunmehr ebenfalls vermieteten dritten Wohneinheit (bekannt zu geben sei, um welche Top es sich dabei handle) für jede dieser organisatorisch (*qua* getrennten Mietverträgen) in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheiten gesondert zu beurteilen.

Aus der bisherigen Aktenlage könne das Vorbringen der Bw – die Mieten seien ohne Änderung der Bewirtschaftung ab 2008 oder 2009 signifikant gestiegen, ein Totalgewinn sei daher binnen 20+2 Jahren, d. h. ab 1993 bis 2014 zu erwarten – nicht überprüft werden:

1. Den Steuererklärungen für 2009 und 2010 sei keine getrennte Darstellung der Ergebnisse aus Vermietung der durch Um- und Ausbau im linken Gebäudetrakt 1993 geschaffenen, seit 1995 (?) vermieteten Wohnungen bzw. des Ergebnisses aus Neuvermietung einer weiteren Wohnung (im rechten Gebäudetrakt?) zu entnehmen. Diese Aufgliederung sei jedoch für die Beurteilung der entgeltlichen Überlassung seit 1995 von zwei Einheiten hinsichtlich ihrer Eignung oder Nicht-Eignung als Einkunftsquelle geboten. Somit sei jedenfalls das Ergebnis aus der Vermietung der dritten Top-Nummer (seit wann?) aus den Jahresergebnissen für Prognosezwecke auszuschneiden.
2. Die Einkommensteuererklärung für 2008 bedürfe einer näheren Erläuterung insofern, als die dort ausgewiesenen Teilergebnisse (Top 4: Verlust; Top3: Einnahmenüberschuss in etwa gleicher Höhe) vom UFS noch nicht den beiden seit 1995 vermieteten Einheiten zugeordnet werden könnten.

Sollte eine rechnerische Trennung (ein gesonderter Erfolgsausweis) nicht vorgenommen werden, so gehe der Referent davon aus, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (gemeint: auch nur für eine der beiden vermieteten Einheiten) bis 2014 prognostisch nicht darstellbar sei. Die projektbezogenen Vor- Aufwendungen der Jahre 1993 und 1994 seien den Ergebnissen 1995 – 2007 Gesamterfolg verschlechternd hinzuzurechnen

und könnten mit dem jeweiligen Jahreserfolg der vorhergehenden Altvermietung nicht Ergebnis verbessernd saldiert werden, weil es sich bei der streitgegenständlichen Betätigung 1993/1995-2007/2014 um eine gänzlich neue Bewirtschaftung handle. Auch die nicht mehr aktenkundigen Unterlagen über den Gesamtaufwand des Sanierungsvorganges und seine Verteilung auf 10 Jahre seien vorzulegen. Die Ausweitung der Tätigkeit um eine weitere Bestandeinheit (ab 2008 oder 2009) finde in der Beurteilung der Vermietungstätigkeit (im streitgegenständlichen Umfang) keinen Platz, weil es sich dabei um eine neue, außerhalb dieses Rechtsmittelverfahrens von der Abgabenbehörde 1. Instanz gesondert zu beurteilende Einheit handle.

Innerhalb verlängerter Frist antwortete die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit e- Mails vom 15.02. und 18.02.2013 wie folgt:

15.02.2013: Im linken Gebäudetrakt befanden sich laut beigefügtem Lageplan die streitgegenständlich vermieteten Top-Nr. 3 (Erdgeschoß) und 4 (Obergeschoß). Aus den Plänen wird ersichtlich, dass die gartenhofseitig hinter Top 1 (von der Bw selbst bewohnt) anschließende Top 3 (EG) nur von einem als "Presshaus" eingezeichneten Vorraum aus betreten werden kann und neben einem als "KÜ" (= Küche) gewidmeten Abstellraum (6 qm) über einen dahinter liegenden Wohnraum (16,5 qm) sowie über einen nur von dort aus zugänglichen Raum (7,87 qm) verfügt. Die Wohneinheit hat drei gartenseitige Fenster und ist nur vom Vorraum (10,35 qm) aus begehbar, wobei sich jedoch in diesem Raum auch der Ausgang zum Obergeschoss (dort: Top 4 mit Treppenaufgang, 2 Zimmern, Küche, Bad und WC, Gesamtfläche knapp 49 qm) und ein Zugang (zusätzlicher Eingang) zu Top 1 (soweit erkennbar mit mindestens 4 Zimmern, Garderobe, Bad/WC von insgesamt über 100 qm) befinden. Die gesamte Baulichkeit (linker und rechter Gebäudetrakt) diene in früheren Zeiten offenbar als Presshaus und Heurigenlokal mit einer Wohnmöglichkeit der inzwischen verstorbenen Voreigentümerin (daher Um- und Ausbau samt Sanierung 1993).

18.02.2013: Die nun vorgelegte Überschussrechnung 2010 fasste beide vermietete Tops 3 + 4 zusammen.

Der Referent hielt der Bw daraufhin mit Schreiben vom 19.02.2013 folgende Bedenken und Berechnungen zur Äußerung vor:

Eine Trennung der Vermietungsobjekte Top 3 und Top 4 habe nicht konsequent durch alle Bewirtschaftungsjahre 1993 – 2010 vorgenommen werden können, da eine diesbezügliche Aufgliederung fehle. Die Bw habe diese Wohnungen mindestens laut den aktenkundigen Bestandverträgen (2003 bis 2009) jeweils nur auf sehr kurze Dauer (maximal 1 Jahr) zu einem Pauschalzins von € 300,00 bis € 600,00 p. m. vermietet, was ein Ausschöpfen des Ertragspotenzials nicht erkennen lasse, zumal das Haus nicht dem Regime des MRG unterliege und sich, mit der Rückseite zum pächtereigenen Betrieb anschließend, an prominenter Adresse

in bevorzugter Lage mit dadurch erheblichem Wohnwert befinde. Die in der Beilage dargestellten Ergebnisziffern aus der streitgegenständlichen Vermietungsstätigkeit (ohne Weingarten- Verpachtung) wiesen für den Zeitraum 1993 bis 2010 ein negatives Gesamtergebnis von -€ 50.258,00 aus. Rechnet man dieses unter Heranziehung der zuletzt für 2009 und 2010 bekannt gegebenen Werte (Einnahmen abzüglich Aufwendungen, entweder gemittelt oder mit dem höheren oder dem niedrigeren Ergebnis 2009 bzw. 2010) bis 2014 fort, so zeige sich, dass ein positiver Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 22 Jahren auch nicht annähernd erzielbar sei und erwartet werden könne (Gesamtergebnis günstigstenfalls -€ 36.666,00, im ungünstigsten Fall -€ 38.990,00). Selbst ohne Ausscheiden der Pachterträge seit 1993 ergebe sich kein entscheidend besseres Gesamtbild (bestenfalls -€ 34.651,00; im ungünstigsten Fall -€ 36.975,00). Ein positiver Gesamtüberschuss würde sich hinsichtlich einer Bewirtschaftung von Top 3 und Top 4 auch noch in den darauffolgenden 8 bis 10 Jahren nicht einstellen.

Nach Ansicht des Referenten liege somit gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor, deren Annahme nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO nicht ausgeschlossen sei.

Die Bw replizierte darauf mit e- Mail vom 11.03.2013 wie folgt:

1. Eine getrennte Darstellung der Ergebnisse 2010 für Top 3 und Top 4 liege dem Schriftsatz bei; damit sei eine vollständige Trennung nach Top- Nummern gegeben. (*Anmerkung UFS: Für 1993 bis 2007 wurde **keine** Aufgliederung nach Top- Nummern beigebracht*)
2. Entgegen den (*Prüfer-*) Feststellungen liege eine nahezu durchgehende Vermietung der Objekte vor. Auf Wunsch der Mieter seien jeweils befristete Verträge abgeschlossen worden, wobei im Falle von Top 4 der Mieter bereits mehrere Jahre die Wohnung nutze.
3. Zur Frage der marktkonformen Vermietung der Wohneinheiten werde um Vorlage von Vergleichsmaterial ersucht, da die Vermieterin trotz intensiven Bemühens keinen höheren Mietzins habe erzielen können.
4. Die Überlegungen im Rahmen der (*Vorhalts-*) Anmerkungen erwiesen sich als nicht zielführend, da – wie das Finanzamt stets argumentiert habe – mit dem Umbau eine "neue Form der Bewirtschaftung" vorliegen würde.
5. Dem Splitten der in einem Gebäudeverbund vermieteten Wohnungen in einzelne Einheiten könne nicht gefolgt werden. Tatsächlich sei auch die im rechten Gebäudeteil gelegene Top 2 viele Jahre vermietet gewesen, wonach eine Sanierung stattgefunden habe und nun seit mehreren Jahren (*gemeint:* auch diese Top?) wieder vermietet werde. Nach den zur Verfügung stehenden Informationen sei jedenfalls ab drei Einheiten eine Gesamtbetrachtung aller Wohnungen vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die streitgegenständliche Betätigung der Bw umfasst im Streitzeitraum und in den für eine Gesamtbetrachtung maßgeblichen Vorzeiträumen ab 1993 die Vermietung von nur zwei privat nutzbaren Wohneinheiten, nämlich Top 3 und Top 4. Damit unterfällt sie mangels Vorliegens einer großen Gebäudevermietung dem Tatbestand der in § 1 Abs 2 Z 3 LVO, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358, normierten Art. Wenn die Bw die Ansicht vertritt, dass die frühere Vermietung von Top 2 im rechten Gebäudetrakt einzubeziehen sei, womit ein Fall der sogenannten großen Hausvermietung gemäß § 1 Abs 1 LVO vorliege, so ignoriert sie den an anderer Stelle auch von ihr selbst bestätigten Umstand, dass Top 2 im Streitzeitraum, aus welchen Gründen immer, **gerade nicht** vermietet war, und dass die daraus erzielten Ergebnisse 1985 – 1992 mit dem saldierten Gesamtverlust von -€ 3.950,07 in die Betrachtung der streitgegenständlichen Betätigung nicht einzubeziehen sind; denn es gab damals, d. h. vor 1993, neben der von der Hauseigentümerin bewohnten Einheit (Top 1) nur die im rechten Gebäudetrakt gelegene Wohnung Top 2.

Einer umsatz- und ertragsteuerlichen Beurteilung ist nur die tatsächlich ausgeübte, nicht jedoch eine objektiv zwar mögliche, aber de facto unterlassene Tätigkeit zu unterziehen. Dass die Top 2 im Streitzeitraum jemals zur Vermietung angeboten war, sich aber dafür kein Mietinteressent gefunden hätte, wurde im gesamten Verfahren nicht behauptet und ergibt sich auch nicht aus der übrigen Aktenlage.

Entstehen bei Betätigungen der hier vorliegenden Art (Bewirtschaftung von Eigenheimen; idR von höchstens zwei Einheiten in einem nicht dem MRG unterliegenden Objekt; vgl. das E des VwGH 23.09.2010, 2006/15/0318) Verluste, so ist Liebhaberei anzunehmen (zur Umsatzsteuer aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht – unechte Befreiung mit Vorsteuerauschluss – vgl. die E des VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082; 20.09.2007, 2007/14/0125). Liebhaberei kann jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen sein und liegt dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum (= 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen; hier: 1993-2014) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Auf die Begriffsbestimmung in § 3 LVO wird verwiesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Abgabepflichtige die Ertragfähigkeit (Gewinnträchtigkeit) seiner Betätigung regelmäßig an Hand einer realitätsnahen Prognoserechnung darzutun. In diese Vorscheurechnung müssen einerseits die Echtdateen schon abgelaufener Bewirtschaftungszeiträume, andererseits die zu erwartenden Einnahmen und Aufwendungen der künftigen Zeiträume Eingang finden.

Die Bw hat ein Ziffernwerk ab dem Bewirtschaftungsjahr 2005 erstellt und somit keine

taugliche Prognoserechnung vorgelegt, weil sie offenbar der Ansicht ist, dass eine Betätigung der in § 1 Abs 1 LVO normierten Art vorliege und sie daher keine den gesamten Bewirtschaftungszeitraum umfassende Prognoserechnung beizubringen habe, sondern es vielmehr Sache der Abgabenbehörde sei, eine Kriterien- Prüfung iSd § 2 Abs 1 LVO durchzuführen.

Nach Überzeugung des UFS liegt jedoch eine dem § 1 Abs 2 Z 3 LVO unterfallende und nach § 2 Abs 4 LVO zu beurteilende Tätigkeit (Vermietung von Eigenheimen) vor, die einer prognostischen Fortbetrachtung der 1993 begonnenen Tätigkeit (Umbau und Sanierung des ursprünglich einem Weinbaubetrieb, später nur mehr eigenen Wohnzwecken der Eigentümer dienenden Hauses, Schaffung von zwei sodann vermieteten Kleinwohnungen) bis ins 22. Jahr (= 2014) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen bedarf.

Die kumulierten Ergebnisse aus Wohnungsvermietung der Jahre 1993 bis 2010 zeigen einen Gesamtverlust (Überschuss der Aufwendungen über die Einnahmen) von rund **-€ 55.811,00** (siehe das dieser Berufungsentscheidung beiliegende Berechnungsblatt). Dass die Bw bis 2014 durch Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung von Top 3 und Top 4 dieses negative Gesamtergebnis in einen positiven Gesamtüberschuss verwandeln könnte, erscheint angesichts der 2009 bzw. 2010 erwirtschafteten Top- bezogenen Resultate von +€ 3.247,00 bzw. +€ 2.817,00 ausgeschlossen. *Für **2011** liegt nur eine, drei Tops [= 2, 3 und 4] undetailliert zusammenfassende Überschussrechnung vor; das Jahresergebnis ohne Pacht beläuft sich auf +€ 5.296,39; die Einnahmen aus der dritten vermieteten Einheit = Top 2 im rechten Gebäudetrakt beliefen sich 2010 auf 3.452,82, so dass aus der Vermietung von Tops 3 und 4 ein dem Jahr 2010 ungefähr entsprechender niedrigerer Einnahmenüberschuss resultiert haben muss.* Grundsätzlich wäre eine nach Top-Nummern getrennte Betrachtung des Ergebnisverlaufes geboten, zumal die Mietverträge mit jeweils von einander verschiedenen Bestandnehmern unter jeweils verschiedenen Bedingungen (unterschiedliche Befristungen, unterschiedliche Bestandzinse) abgeschlossen wurden. Die Bw hat jedoch der Aufforderung, getrennte Überschussrechnungen für 1993 - 2010 vorzulegen, nicht entsprochen (Trennung erst ab 2008). Da die Sanierungs- und Umbaufwendungen alle Teile des rechten Gebäudetraktes der Liegenschaft (insbesondere Dachausbau mit Schaffung einer Top 4 und Abtrennung einer Top 3 von Top 1 im Erdgeschoss) betroffen hatten, wäre eine nach Tops getrennte Zuordnung aller Aufwendungen nur durch Beibringen der erbetenen Unterlagen möglich gewesen. Dass auch nur eine der im Streitzeitraum vermieteten Tops bereits mit einem positiven Gesamtergebnis bewirtschaftet worden wäre oder bis 2014 bewirtschaftet werden könnte, hat die Bw weder behauptet noch rechnerisch dargetan oder gar nachgewiesen.

Der UFS stellt daher fest, dass die gemäß Liebhabereiverordnung normierte Annahme von Liebhaberei im gegenständlichen Fall nicht ausgeschlossen ist, sondern im voraussichtlichen

Gesamtergebnis 1993 - 2014 Bestätigung findet. Die Berufung erweist sich insoweit als unbegründet.

Soweit die Bw in ihrer Berufungsschrift die Neuberechnung der Einkünfte aus Weingartenverpachtung einmahnt, ohne auszuführen, inwiefern die Einkünfte- Ansätze in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden fehlerhaft ermittelt sein sollten, ist ein Berechnungsfehler in den Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes nur insoweit erkennbar, als in den Jahren 2001 - 2006 die vom Pächter geleistete Erstattung an von der Bw entrichteter Grundsteuer dem Ergebnis aus Verpachtung hinzugerechnet wurde, obwohl ein Aufwand an Grundsteuer für die Pachtflächen nicht geltend gemacht worden war. Die Erklärungsbeilagen enthalten jeweils Einnahmen an Pachtzinsen und ab 2001 bis 2006 jeweils einen zusätzlichen nicht näher erläuterten "Aufwandersatz" in gleichbleibender Höhe, der laut Pachtabrechnung des Pächters für 2005 den Betrag an von ihm laut Vertrag übernommener Grundsteuer darstellt (2001 ATS 2.846,30 bzw. ab 2002 € 206,85); an Abgabe für Land- und forstwirtschaftliche Betriebe wird jeweils ein gleich bleibend hoher Betrag von € 96,95 (vor der Währungsumstellung: ATS 1.334,00) als Werbungskosten geltend gemacht. Auf dem Pachtgrund anfallende Grundsteuer wurde laut überzeugender Auskunft des steuerlichen Vertreters vom 14. März 2013 in keiner Überschussrechnung und Steuererklärung abgezogen, weil der jeweilige Pächter sämtliche Grundstücksabgaben und Gebühren laut Pachtvertrag übernommen hatte. Das Finanzamt konnte die bei Ermittlung der Pachteinkünfte vorgenommene Hinzurechnung von Grundsteuer zu den Einnahmen nicht plausibel erläutern. Demgegenüber hat die vom Referenten angefragte Abgabenverwaltung der Gemeinde Wien bekannt gegeben, dass die Bw unter Verwendung der vorgedruckten, auf sie lautenden Zahlscheine den jeweiligen Grundsteuerbetrag durchwegs selbst entrichtet haben dürfte; vor dem Hintergrund dieser Auskunft wird die am Beispiel der Pachtabrechnung für 2005 nachgewiesene Refundierung des Grundsteuerbetrages von € 206,85 durch den Pächter erklärlich. Die Einkünfte aus Verpachtung sind daher für diese Zeiträume um den jeweiligen Betrag an Grundsteuererstattung zu vermindern, sodass der Berufung gegen Einkommensteuer 2001 – 2006 teilweise Folge zu geben war.

Beilage: 6 Berechnungsblätter *Einkommensteuer*; 1 Berechnungsblatt *Ergebnisse aus Vermietung von Tops 3 und 4 1993 - 2010*

Wien, am 4. April 2013