



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0001 X. 5, vom 27. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 24. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) baute die von seinen Eltern im Übergabswege erworbene Liegenschaft 1997 zu fünf Ferienwohnungen um. Die Umbaukosten haben ca. S 1,1 Mio. betragen, der Kreditbetrag belief sich auf S 1,12 Mio. An einer Wohnung hatte die Mutter bis zum Jahr 2000 ein Wohnrecht. Der Bw. hat die Ferienwohnungen an Touristen im Rahmen eines Ganzjahresbetriebes vermietet. An Leistungen wurde die Übernachtung mit Endreinigung, zusätzlich noch Frühstücksgebäckservice erbracht.

Die Ehegattin bewirtschaftete von Anfang an das Objekt, sie war zuständig für die Entgegennahme der Buchungen, den Kontakt mit den Gästen, die Reinigung und sie erledigte auch sonstige Verwaltungstätigkeiten (Behördenwege usw.).

In den **Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2006** wies der Bw. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, die das Finanzamt bis zum Jahr 2005 in vorläufigen Einkommensteuerbescheiden im Wesentlichen erklärungsgemäß veranlagte:

Jahr		Erklärt	1997 bis 2005 veranlagt bzw. 2006 erklärt
1997	S	- 68.063,00	- 68.063,00
1998	S	- 179.785,97	- 158.622,00
1999	S	- 208.498,64	- 208.499,00
2000	S	- 150.664,65	- 150.665,00
2001	S	- 131.563,33	- 131.563,00
in S	S	- 738.575,59	- 717.412,00
in €	€	- 53.674,38	- 52.136,36
2002	€	- 8.447,33	- 8.605,39
2003	€	- 6.729,69	- 6.729,69
2004	€	- 5.157,89	- 5.157,89
2005	€	- 9.798,80	- 9.798,80
2006	€	- 12.481,27	- 12.481,27
1997-2006	€	-96.289,36	-94.909,40

Die Einnahmen haben (alle in €) betragen:

in €	Einnahmen
1997	6.290,16
1998	10.958,36
1999	10.273,90
2000	12.468,69
2001	15.515,23
2002	17.567,34
2003	19.634,60
2004	20.790,52
2005	15.758,21
2006	20.224,00
Summe	149.481,01

Mit **Kaufvertrag vom 3. August 2006** veräußerte der Bw. die Liegenschaft. Als Tag der Übergabe und Übernahme war **der 1. Oktober 2006** vereinbart.

Die Prüferin vertrat in ihrem über die **abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 2004 bis 2006 erstellten Bericht** die Auffassung (siehe Tz. 1 des Bp-Berichts), dass hier eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO und aufgrund des Verkaufs im Jahr 2006 ein abgeschlossener Zeitraum vorliege, innerhalb dessen der Bw. einen Gesamtverlust von € 94.909,40 erwirtschaftet habe.

Das Finanzamt erließ entsprechende **endgültige Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2005 sowie einen endgültigen Erstbescheid für 2006**.

Der Bw. bekämpft in der **Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2006** die Liebhaberei. Die zugrundeliegende Vorscheurechnung habe innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss gezeigt. Der Verkauf im Jahr 2006 sei eine einmalige Gelegenheit gewesen und ausschließlich aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt.

Die Ist-Ergebnisse hätten von Beginn an grundsätzlich eine positive, steigende Tendenz - mit Ausnahme des Jahres 2005, das allgemein ein schlechtes Fremdenverkehrsjahr gewesen sei, und 2006, in das Objekt wegen seines Verkaufs nicht mehr ganzjährig bewirtschaftet worden sei - aufgewiesen. Zudem sei das Ergebnis durch Einmaleffekte - Kosten, die sonst über die Gesamtperiode verteilt worden wären - verzerrt. Der Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 sei für den Gesamtbeobachtungszeitraum nicht repräsentativ.

Insbesondere seien folgende Punkte bei der Beurteilung der Ertragslage zu berücksichtigen:

- Positiver Cash-Flow ab 2001 und positiver Gesamt-Cash-Flow
- Hohe AfA durch fiktive Anschaffungskosten fürs Gebäude
- Kurze Abschreibungsdauern bei Anlagen
- Erhaltungsaufwand, der über 10 Jahre zu verteilen gewesen sei, insbesondere die Aufwendungen für den Kanal
- Im Rahmen der seinerzeitigen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 30. März 1999 habe das Finanzamt eine bescheidmäßige Feststellung des Gebäudewertes nicht nur auf Basis des Sachwerts, sondern auch auf Basis des Ertragswerts durchgeführt. Damit sei das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle bestätigt.

Für eine Einkunftsquelle spreche, dass die Eltern das 1966 bis 1972 errichtete Gebäude ab 1972 rd. 25 Jahre als Gewerbebetrieb im Rahmen der gewerblichen Vermietung führten. Er habe als Erbe eine „Einkunftsquelle“ übernommen. Die Region Y.-Z. eine Zwei-Saison-Tourismusgemeinde und damit eine rentable Nutzung absolut möglich. Das Objekt sei zu Beginn der Vermietungstätigkeit nicht voll nutzbar gewesen, da die Mutter des Bw. an einer Wohnung noch ein Wohnrecht hatte. Der Bw. habe umfangreiche Investitionen getätigt, um den Betrieb noch rentabler betreiben zu können, was bei Liebhaberei sinnlos wäre. Der Verein der Vereinigung habe den Betrieb mit der Höchstausszeichnung „4 Sonnen“ ausgezeichnet.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**, weil keine neuen Sachverhalte hervorgekommen seien, die die Liebhaberei entkräftet hätten.

Im **Vorlageantrag** führte der Bw. ergänzend aus, dass er sich gezwungen gesehen habe, das Objekt zu verkaufen, weil seine Ehegattin krankheitsbedingt die Tätigkeit nicht mehr ausüben können. Eine weitere Bewirtschaftung nur durch die Einstellung von Fremdpersonal wäre möglich, wirtschaftlich aber nicht sinnvoll gewesen.

Er legte ein Schreiben eines Facharztes für Orthopädie vom 19. Februar 2009 vor, in dem dieser bei der Ehegattin *„Fingerend- und Mittelgelenksarthrosen bd.; seronegative chronische Polyarthrit; Inkomplette Ruptur der Muskulus Tibialis Posteriorsehne; Wiederholte Arthritiden*

beider Rückfüße" diagnostizierte. Der Facharzt führte ua. aus, dass sich die Ehegattin des Bw. seit 31. August 2005 in wiederkehrender ambulanter Behandlung in seiner Ordination befinde, umfangreiche konservative Therapien im November 2005 zur Verbesserung an der rechten Fußinnenwand durchgeführt worden seien, die Ehegattin aufgrund einer Therapieresistenz auf der Stolzalpe vorstellig geworden sei und im Februar 2006 die Diagnose einer rheumatoiden Polyarthritis gestellt worden sei.

Es liege keine Vermietung nach § 1 Abs. 2 LVO vor. Er habe die Ferienwohnung nicht an Dauermieter, sondern an Touristen vermietet. Die umfangreichen Adaptierungsarbeiten beim Umbau zu Ferienwohnungen, um Attraktivität zu erhöhen, zeige die Absicht des Bw., auf unbegrenzten Zeitraum vermieten zu wollen. Durch den Umbau sollten mehr Gäste akquiriert und hiedurch höhere Einnahmen lukriert werden.

Das Wohnrecht der Mutter in der Ferienwohnung 2 sei nur als Übergangslösung geplant und zwei Jahre später auch aufgegeben worden. Zuvor habe er nur die Ferienwohnungen 1, 3, 4, 5 vermietet. Bei einem dauerhaft geplanten Wohnrecht hätte man die Zimmernummern anders vergeben.

Ein „abgeschlossener Zeitraum“ liege nicht vor, weil sich die Beendigung erst aufgrund der Erkrankung der Ehegattin nachträglich ergeben habe. In der Rechtsprechung des UFS und VwGH werde durch den Verkauf des Objektes nicht zwingend ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum begründet (VwGH 99/15/0017, UFSK vom 12. 7. 2005, GZ RV/0164-K/04). Nach Ansicht des VwGH (99/15/0012) könne der Verkauf auch in den in der Privatsphäre gelegenen Unwägbarkeiten begründet sein und könne nicht ohne Weiteres zu einem abgeschlossenen Zeitraum führen.

In einem ersten Schritt habe man zu untersuchen, ob die Vermietung nach den Plänen des Bw. auf einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet bzw. objektiv betrachtet dazu geeignet gewesen sei, innerhalb des von der LVO vorgegebenen Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu produzieren. In einem zweiten Schritt sei zu prüfen, ob die Beendigung eine Folge von Unwägbarkeiten sei. Für den Bw. habe sich schließlich keine andere Wahl als die Beendigung der Tätigkeit ergeben. Der Verkauf führe dann zu keinem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum, sondern zu einer gedanklichen Weiterführung der Entwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Entschluss zur Veräußerung aufgrund nachträglicher und nicht vorhersehbarer Unwägbarkeiten erfolgt sei. Ein solches nachträgliches Ereignis sei die rheumatische Erkrankung der Ehegattin im Fußbereich sowie chronisch auftretende Entzündungen der inneren Fußränder, die ihr Schmerzen verursacht hätten, welche ihr die weitere Ausübung der Tätigkeit unmöglich machten.

Der Bw., der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, sei nicht in der Lage gewesen, den für eine ordentliche Bewirtschaftung erforderlichen Zeitaufwand aufzubringen. Die Einstellung von Fremdpersonal sei keine wirtschaftlich sinnvolle Alternative gewesen, sodass ihm nur der Verkauf geblieben sei. Die Vermietung hätte bei Übergabe der Agenden der Ehegattin an einen Dritten nicht mehr gewinnbringend bewirtschaftet werden können.

Die Beschäftigung von Fremdpersonal im geforderten Ausmaß hätte auch eine Änderung der Bewirtschaftung und somit das Entstehen eines neuen Beobachtungszeitraumes mit sich gebracht. Die hohen Kosten der Arbeitskraft hätten dazu geführt, dass ab diesem Zeitpunkt kein Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraums hätte erwirtschaftet werden können. Die steuerliche Anerkennung der Einkünfte wäre von vornherein ausgeschlossen gewesen.

Die Krankheit der Ehegattin habe den Bw. letztlich vor die (unfreie) Wahl gestellt, den Betrieb mit andauernden Verlusten mit einem einhergehenden Verlust der steuerlichen Anerkennung der Einkünfte weiterzuführen oder das Objekt zu verkaufen. Für den Bw. sei letztlich nur der Verkauf des Objektes in Frage gekommen. Der Verkauf führe nach der Rechtsprechung des VwGH zu keiner Unterbrechung des Beobachtungszeitraumes von 1997 bis 2016. Da der Umbau in Ferienwohnungen bereits im ersten Jahr der Tätigkeit erfolgt sei, führe diese Maßnahme zu keinem neuen Beobachtungszeitraum, ebenso wenig die Aufgabe des Wohnrechtes durch die Mutter im Jahr 2000, da diese Aufgabe von Anfang an geplant gewesen und somit in die gesamte Beobachtungsphase miteinzubeziehen sei (siehe VwGH 31. 1. 2001, 95/13/0032).

Er legte **eine Prognoserechnung** vor, in der die (prognostizierten) Ergebnisse für **1997 bis 2019** (alle Beträge in €) ausgewiesen waren:

Jahr	Einnahmen	Sofort. Aufw.	Afa Anl.	Afa Geb.	Afa Erh.	Finanzierung
1997						
1998	11.049,00	12.201,25	4.694,21	3.422,98	507,20	3.198,29
1999	11.833,00	11.827,91	5.014,70	3.449,19	763,55	4.370,76
2000	15.437,00	8.392,40	5.034,44	4.106,17	1.019,91	4.864,99
2001	17.192,00	11.628,86	5.454,35	4.160,32	1.148,09	2.684,69
2002	18.662,00	14.047,89	5.248,95	4.160,32	1.276,27	2.684,70
2003	20.607,00	13.535,33	4.923,91	4.160,32	1.276,27	2.468,46
2004	22.220,00	13.963,59	4.274,13	4.160,32	1.276,27	2.274,10
2005	24.365,00	13.100,23	3.930,02	4.160,32	1.276,27	2.324,95
2006	26.135,00	13.478,71	3.875,53	4.160,32	1.276,27	4.111,44
2007	27.216,00	14.017,85	2.598,75	4.160,32	769,08	2.580,52
2008	29.128,00	14.578,57	671,28	4.160,32	598,18	2.580,52
2009	30.294,00	15.161,71	473,30	4.160,32	512,73	2.580,52
2010	32.355,00	15.768,18	394,13	4.160,32	256,36	2.580,52
2011	33.621,00	16.398,91	49,90	4.160,32	128,18	2.580,52
2012	34.364,00	17.054,86	49,90	4.160,32		2.580,52

2013	35.672,00	17.737,06	49,90	4.160,32		2.580,52
2014	36.467,00	18.446,54		4.160,32		1.814,55
2015	37.819,00	19.184,40		4.160,32		1.814,55
2016	38.658,00	19.951,78		4.160,32		1.814,55
2017	40.063,00	20.749,85		4.160,32		1.814,55
2018	40.960,00	21.579,84		4.160,32		1.814,55
2019	42.421,00	22.443,04		4.160,32		1.814,55
Summe	626.538,00	345.248,76	46.737,40	90.024,42	12.084,63	57.933,32
Jahr	Kosten ges.	Einkünfte	Einkünfte ger.			
1997		- 4.946,33	-4946			
1998	24.023,93	- 12.974,93	- 12.975,00			
1999	25.426,11	- 13.593,11	- 13.593,00			
2000	23.417,91	- 7.980,91	- 7.981,00			
2001	25.076,31	- 7.884,31	- 7.884,00			
2002	27.418,13	- 8.756,13	- 8.756,00			
2003	26.364,29	- 5.757,29	- 5.758,00			
2004	25.948,41	- 3.728,41	- 3.728,00			
2005	24.791,79	- 426,79	- 426,00			
2006	26.902,27	- 767,27	- 767,00			
2007	24.126,52	3.089,48	3.089,00			
2008	22.588,87	6.539,13	6.539,00			
2009	22.888,58	7.405,42	7.405,00			
2010	23.159,51	9.195,49	9.196,00			
2011	23.317,83	10.303,17	10.303,00			
2012	23.845,60	10.518,40	10.519,00			
2013	24.527,80	11.144,20	11.144,00			
2014	24.421,41	12.045,59	12.045,00			
2015	25.159,27	12.659,73	12.660,00			
2016	25.926,65	12.731,35	12.732,00			
2017	26.724,72	13.338,28	13.339,00			
2018	27.554,71	13.405,29	13.405,00			
2019	28.417,91	14.003,09	14.003,00			
Summe	552.028,53	69.563,14	69.565,00			

Unter Berücksichtigung der realen Ergebnisse hätte innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden können. Die Kosten seien zu Beginn der Tätigkeit aufgrund des Ansatzes der fiktiven Anschaffungskosten sowie der in der Anfangsphase vorgenommenen Investitionen relativ hoch gewesen, während sich die Einnahmen erst kontinuierlich aufgebaut hätten. Aufgrund der ständig steigenden Auslastung hätten die Einnahmen einen Zuwachs verzeichnet, während die Werbungskosten, bedingt durch das Auslaufen von Abschreibungen der in der Vergangenheit vorgenommenen Investitionsmaßnahmen, zu sinken begannen bzw. im Zusammenspiel mit dem inflationsbedingtem Anstieg der sonstigen Aufwendungen nur leicht angestiegen seien.

Die Finanzierungskosten würden insgesamt sinken, da im Jahr 2013 einer der Kredite endfällig geworden sei und die Finanzierungskosten daraus weggefallen wären. Die verbleibenden Finanzierungskosten hätten einen konstanten Verlauf aufgewiesen, obwohl hinsichtlich der laufenden Tilgung der Kredite durchaus mit fallenden Finanzierungskosten argumentiert werden könnte. Es würden aber gleich bleibende Finanzierungskosten unterstellt, da damit das zukünftige Zinsrisiko berücksichtigt werden sollte.

Bei den in Rechnung gestellten Basispreisen habe er eine durchschnittliche Preissteigerung von 3% angesetzt, die tatsächlichen Preiserhöhungen in der Vergangenheit seien jedoch über diesem Wert gelegen. Hinsichtlich der Auslastungstage habe er mit einem Anstieg von 65 auf rund 90 bis 100 Tage kalkuliert, zu erklären mit der ständigen Weiterentwicklung des Y. s als Tourismusort mit zwei Saisonen. Die sofort abzugsfähigen Kosten seien entsprechend der derzeitigen Inflationsentwicklung mit 4% p.a. berechnet.

Die AfA würde sich reduzieren, weil die AfA-Beträge aus aktivierungspflichtigen Instandsetzungsaufwendungen auslaufen. Aufgrund der in der Vergangenheit laufend vorgenommen Ausstattung mit hochwertigen Anlagegütern würden sich auch in diesem Bereich die AfA-Beträge verringern, da die Nutzungsdauer vieler Anlagegüter auslaufe. Den Hauptteil der Anlagegüter habe er 1998 im Zuge der Adaptierung der Ferienwohnungen angeschafft. Eine Neubeschaffung in dem Ausmaß, wie es in der Vergangenheit der Fall war, sei für die Zukunft nicht mehr notwendig. Innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren wäre ein Gesamtüberschuss von € 28.816,00 erzielbar.

Im **Verfahren vor dem UFS** dokumentierte der Bw. anhand von Unterlagen, dass ab 2000/2001 fünf Wohnungen der Vermietung dienten. Er schilderte auch eine Vielzahl von seinen gesetzten Werbemaßnahmen.

Für die Verluste im Zeitraum 1997 bis 2006 sei die durch die hohen Umbaukosten verursachte sehr hohe Zinsbelastung maßgeblich gewesen. Die Erträge seien im Zeitraum 1997 bis 2006 kontinuierlich gesteigert worden und hätten in der Folge auch zu entsprechenden Überschüssen geführt.

Die Darlehen bzw. Kredite ab Beginn der Vermietung bis zur Beendigung seien dem beiliegenden Kreditvertrag zu entnehmen. Der Bw. habe nur einen Kredit bei der Bausparkasse der österreichischen Sparkassen in Höhe von S 1,122.000,00 aufgenommen. Der Tilgungsplan sei im Kreditvertrag enthalten und habe dieser Plan bis zum Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft eingehalten werden können. Eine Abänderung während der Laufzeit der Vermietungstätigkeit sei nicht erforderlich gewesen. Der Bw. verwies noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343.

Zur Bitte, Nachweise für sein Vorbringen vorzulegen, dass die geplanten Kreditverbindlichkeiten bis zur Veräußerung der Liegenschaft eingehalten werden konnten und wie hoch der Stand der Verbindlichkeiten bei bzw. vor der Veräußerung gewesen sei, sowie die Stände am Ende eines jeden Jahres des Berufszeitraumes und die in den einzelnen Jahren getätigten Rückzahlungen bekanntzugeben, brachte der Bw. in der

Vorhaltsbeantwortung (in weiterer Folge „VB“) vom 6. Mai 2011 Auszüge für 1997

bis 2006 des Bausparkassenkredits, End-Nr. 611, bei.

Die Ehegattin sei seit Jänner 1998 geringfügig beschäftigt gewesen, das Entgelt habe mtl. bis Dezember 2001 S 3.500,00 und ab Jänner 2002 € 301,54 betragen.

Es erging sodann der **Vorhalt des UFS vom 16. Jänner 2013:**

„Zur Wahrung des Parteigehörs wird Ihnen Folgendes mitgeteilt:

1. Selbst wenn man die Vermietung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO subsumiert und die Krankheit Ihrer Ehegattin als „Unwägbarkeit“ qualifizieren wollte, zeigt sich bei Vergleich Ihrer Angaben in der Prognoserechnung mit den tatsächlich bis 2006 erzielten Ergebnissen folgendes Bild:

Alle Beträge in €	Lt. Bw. in "Übersicht"		Lt. "Übers."	Lt. FA in Bescheid- begründung		WK
	Einnahmen	WK		Einnahmen	Ergebnis	
1997	6.290,16	11.236,49	- 4.946,33	6.290,16	- 4.946,33	11.236,49
1998	11.049,00	24.023,91	- 12.974,91	10.958,36	- 11.527,51	22.485,87
1999	11.833,00	25.426,10	- 13.593,10	10.273,90	- 15.152,21	25.426,11
2000	15.437,00	23.418,00	- 7.981,00	12.468,69	- 10.949,25	23.417,94
2001	17.192,00	25.076,00	- 7.884,00	15.515,23	- 9.561,06	25.076,29
2002	18.662,00	27.418,00	- 8.756,00	17.567,34	- 8.605,39	26.172,73
2003	20.607,00	26.364,00	- 5.757,00	19.634,60	- 6.729,69	26.364,29
2004	22.220,00	25.948,00	- 3.728,00	20.790,52	- 5.157,89	25.948,41
2005	24.365,00	24.792,00	- 427,00	15.758,21	- 9.798,80	25.557,01
2006	26.135,00	26.902,00	- 767,00	20.224,00	- 12.481,27	32.705,27
2007	27.216,00	24.127,00	3.089,00		3.089,00	
2008	29.128,00	22.589,00	6.539,00		6.539,00	
2009	30.294,00	22.889,00	7.405,00		7.405,00	
2010	32.355,00	23.160,00	9.195,00		9.195,00	
2011	33.621,00	23.318,00	10.303,00		10.303,00	
2012	34.364,00	23.846,00	10.518,00		10.518,00	
2013	35.672,00	24.528,00	11.144,00		11.144,00	
2014	36.467,00	24.421,00	12.046,00		12.046,00	
2015	37.819,00	25.159,00	12.660,00		12.660,00	
2016	38.658,00	25.927,00	12.731,00		12.731,00	
Summe 1997-2016	509.384,16	480.568,50	28.815,66		720,60	

Wenn man - wie in der Berechnung des Finanzamtes geschehen - bis 2006 die vorerst veranlagten Ergebnisse heranzieht, im Übrigen ab 2007 Ihren Angaben folgt, verbleibt nach Ablauf des Zeitraumes von 20 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 720,60, der allerdings noch in diversen Punkten zu korrigieren ist.

Bei Vergleich der Einnahmen und Werbungskosten laut Ihren Angaben mit den 1997 bis 2006 tatsächlich erzielten Einnahmen zeigt sich, dass die erzielten Einnahmen deutlich gegenüber den erwarteten zurückgeblieben sind:

	in €	in %
WK 19 972006 lt. Bw.	240.604,50	
WK 1997-2006 lt. FA	244.390,41	101,57
Einnahmen 1997-2006 lt. Bw.	173.790,16	
Einnahmen 1997 bis 2006 lt. FA	149.481,01	86,01

Die Werbungskosten waren im Zeitraum 1997 bis 2006 geringfügig höher als erwartet, doch haben die erzielten Einnahmen dieses Zeitraumes nur rd. 86% der erwarteten Einnahmen betragen. Demzufolge wären wohl auch die für 2007 bis 2016 prognostizierten Einnahmen von insgesamt € 335.594,00 entsprechend zu kürzen, und zwar um € 46.983,16:

Einnahmen 2007-2016 lt. Bw.	335.594,00
davon 86%	288.610,84
Verminderung der Einnahmen um	46.983,16

2. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 31. 5. 2006, 2001/13/0171, ausgesprochen, dass die zukünftigen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen unverzichtbare Bestandteile einer realitätsnahen Prognose sind. Daher wäre für die Jahre 2007 bis 2016 auch ein solcher Aufwand zu berücksichtigen. Selbst wenn man diese nur mit 3% p.a. von den lt. Pkt. 1 verminderten Einnahmen ansetzt, würde sich der Gesamtwerbungskostenüberschuss noch deutlich verschlechtern.

Verminderte Einn. 2007-2016	288.610,84
davon 3%	8.658,33

Ausgehend vom oa. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 720,60 verbleibt nach Ablauf von 20 Jahren somit ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten in folgender Höhe:

Ergebnis lt. FA	720,60
	-
abzgl. Verminderung der Einnahmen (Pkt. 1)	46.983,16
abzgl. 3% pa. Instandhaltung (Pkt. 2)	- 8.658,33
	-
Gesamt-WKÜ	54.920,89

Bei diesem Ergebnis ist jedoch noch gar keine Position für Leerstellungen berücksichtigt, die in einer realitätsnahen Prognoserechnung ebenfalls anzusetzen wären."

Dem hielt der Bw. in **der VB vom 11. Februar 2013** entgegen, dass die höheren Werbungskosten des Jahres 2006 aufgrund der Erkrankung der Gattin und damit durch besondere Umstände bedingt seien. Bis 2003 seien die Erträge auch entsprechend zu steigern gewesen. Die Planerträge bis 2004 seien auch nur geringfügig unterschritten worden. Durch den krankheitsbedingten Ausfall der Gattin seien insbesondere die geplanten Einnahmen 2005 und 2006 nicht zu erwirtschaften gewesen.

Eine Hochrechnung der reduzierten Einnahmen auf den Zeitraum 2007 bis 2016 sei nicht schlüssig und keinesfalls gerechtfertigt, da die Mindereinnahmen hauptsächlich aus den Jahren 2005 und 2006 stammen und durch die besonderen Umstände bedingt gewesen seien. Ohne diese hätte der Bw. die Liegenschaft überhaupt nicht verkauft und wären die wirtschaftlichen Ergebnisse auch deutlich besser gewesen. Der Bw. hätte selbstverständlich auch alles unternommen, um die wirtschaftliche Situation zu verbessern und einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Die Zinsen seien seit geraumer Zeit auf historischen Tiefständen und damit auch die Werbungskosten deutlich geringer als in der Planungsrechnung angenommen. Nur der Ansatz von geringeren Einnahmen ohne auch Einsparungspotentiale und Reserven bei den Werbungskosten sei daher nicht schlüssig.

Wenn der UFS aufgrund der dargelegten besonderen Umstände, der Krankheit der Gattin, die den Bw. letztlich zum Verkauf der Liegenschaft gezwungen habe, davon ausgehe, dass ein Gesamtüberschuss nicht hätte erzielt werden können, verkenne er die Rechtslage. Gerade diese konkreten Umstände dürften bei der Tätigkeit auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. VwGH 30.6.2006, 2006/15/0018).

Den Instandhaltungsaufwand habe er unter der Position „sofortiger Aufwand“ mit 4 % p.a. indexiert erfasst. Dieser Wert sei auf Basis des heutigen Wissens deutlich zu hoch gewesen, die Inflationsrate mache seit 2006 nur rd. die Hälfte aus.

Eine Position für Leerstehungen mag bei Dauervermietung einer Wohnung gerechtfertigt sein, nicht jedoch bei einer zeitweisen bzw. saisonalen Vermietung von Ferienwohnungen. Hier seien die Leerstehungen bereits bei Berechnung der Auslastung berücksichtigt.

Sodann erging der **Vorhalt vom 19. Februar 2013:**

„Ergänzend zu Ihrem Schreiben vom 11. Februar 2013 darf ich Ihnen noch Folgendes bekannt geben bzw. werden Sie gebeten, die Fragen zu beantworten und die angesprochenen und alle Ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen beizubringen:

- 1. Ab wann haben Sie sich um den Verkauf der Liegenschaft bemüht?
Wann hat es die ersten Verkaufsverhandlungen bzw. Interessensbekundungen am Kauf gegeben?
Hat es vor den Verhandlungen mit dem Käufer auch noch andere Interessenten gegeben?*
- 2. Geht man von dem ursprünglichen Bausparkassenkredit aus, so haben Sie insgesamt S 1,122.000,00 im Jahr 1997/1998 zugewiesen bekommen. Den bisher vorgelegten Unterlagen folgend muss es im Jahr 1999, allenfalls mit Wirkung ab 2000 zu einer Umschuldung in CHF/JYN gekommen sein. Aus den bis dato vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, dass Sie eine Umschuldung von vornherein geplant hatten.*
- 3. Welche Vereinbarung(en) haben Sie bezüglich der Umschuldung getroffen?
Wie lange war die Laufzeit, der Zinssatz, etc.?
Handelt es sich um einen endfälligen Kredit oder nicht?
Legen Sie bitte die diesbezüglichen Vereinbarungen vor.
Welche nennenswerten und nachhaltigen Änderungen lagen gegenüber dem Bausparkassenkredit vor und welche nennenswerten Auswirkungen haben sich durch die Umschuldung ergeben?*
- 4. Geben Sie eine Aufstellung bei, aus der zu ersehen sind*
 - a. die Stände der Fremdwährungskredite in € zum jeweiligen Jahresende für den Berufszeitraum und*
 - b. allenfalls – sofern über einen Tilgungsträger finanziert – die Entwicklung bei diesem für die Jahre bis 2006 lt. Prognose bzw. in der Realität sowie für die Jahre bis zur Beendigung der Laufzeit laut Tilgungsplan.*
- 5. Sollten Sie der Ansicht sein, dass in der Umschuldung eine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken sei, so geben Sie die maßgeblichen Gründe hiefür bekannt und legen Sie anhand einer Prognoserechnung dar, dass die von Ihnen ab 2000 gewählte Art der Bewirtschaftung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle allenfalls ab dem Jahr 2000 spricht.*

6. Legen Sie bitte entsprechend dar, welche verschiedenen Teilpositionen Sie unter der Position „Sofortiger Aufwand“ erfasst und wie hoch Sie die Einzelpositionen jeweils bemessen haben.

7. Legt man den ursprünglichen Bausparkassenvertrag zugrunde, so wäre – dem von Ihnen genannten Tilgungsplan folgend und noch ohne Berücksichtigung einer allfälligen Abschlusszahlung - bei nur überschlagsmäßiger Berechnung folgende Zinsbelastung während der Laufzeit angefallen:

Darlehen von S 1.122.000,00	mtl. Rate	Anzahl Raten	Summe		Gesamt- belastung
Zwischendarlehen	8.029,00	5,00	40.145,00	S	40.145,00
Bauspardarlehen	8.029,00	240,00	1.926.960,00	S	1.931.814,00
Summe				S	1.971.959,00
Darlehensbetrag				S	-1.122.000,00
auf Zinsen entfallen				S	849.959,00
auf Zinsen entfallen				€	61.768,93

Berücksichtigt man die Zinsen laut Erklärungen bis 2006 bzw. laut Prognose für die Jahre ab 2007, so sind darin € 52.229,97 angesetzt. Für die Liebhabereibetrachtung ist von „gleichbleibenden Verhältnissen“ auszugehen und sind daher in die Betrachtung die Zinsen des Bausparkassenkredits in Höhe von € 61.768,93 einzubeziehen, dies ungeachtet allfällig später erfolgter Umschuldungen mit günstigeren Konditionen.

8. Was eine realitätsnahe Prognose anlangt, so haben Sie bei den Einnahmen Zahlen angesetzt, die in der Realität nicht erzielbar waren. Selbst wenn man die laut Ihren Angaben auf schlechten wirtschaftlichen Verhältnissen bzw. der Erkrankung der Ehegattin zurückzuführenden Einnahmen der „schlechten“ Jahre 2005 und 2006 außer Ansatz lässt und den Wert aus 2004 als Basis nimmt und um 5% p. a. erhöht, ergeben sich deutlich niedrigere Einnahmen.

Legt man nun

- für die Jahre 1997 bis 2006 die erklärten Ergebnisse
- für die Jahre 2007 bis 2019 „korrigierte Einnahmen“ laut Prognose und
- die Werbungskosten 2007 bis 2019 laut Ihrer Prognose sowie
- die Zinsen laut Bausparkassenkredit (siehe Pkt. 1) zugrunde, so ergibt sich folgendes Bild:

Einnahmen lt. Erklärung 1997 bis 2006:

Jahr	Einnahmen	Sofort. Aufw.	Afa Anl.	Afa Geb.	Afa Erh.	Zinsen
1997						
1998	150.790,30	167.892,82	64.593,68	47.101,17	6.979,17	44.009,43
1999	141.372,09	162.755,56	69.003,82	47.461,83	10.506,62	60.142,90
2000	171.572,89	115.482,00	69.275,37	56.502,18	14.034,26	66.943,74
2001	213.494,28	160.016,59	75.053,53	57.247,31	15.798,07	36.942,10
Summe S	677.229,56	606.146,97	277.926,40	208.312,49	47.318,12	208.038,17
Summe €	49.216,19	44.050,42	20.197,70	15.138,66	3.438,74	15.118,72
2002	17.567,34	12.899,83	5.248,95	4.160,32	1.276,27	2.429,29
2003	19.634,60	13.535,33	4.923,91	4.160,32	1.276,27	2.468,46
2004	20.790,52	13.963,59	4.274,13	4.160,32	1.276,27	2.274,10
2005	15.758,21	13.869,94	3.930,02	4.160,32	1.276,27	2.320,45
2006	16.224,00	15.281,71	3.875,53	4.160,32	1.276,27	4.111,44
Summe €	139.190,86	113.600,82	42.450,24	35.940,26	9.820,09	28.722,46
1997 lt. E.	6.290,16					
inkl. 1997	145.481,02					

Jahr	Kosten ges.	Einkünfte
1997		
1998	330.576,27	-179.785,97
1999	349.870,73	-208.498,64
2000	322.237,55	-150.664,66
2001	345.057,60	-131.563,32
Summe S	1.347.742,15	-670.512,59
Summe €	97.944,24	- 48.728,05
2002	26.014,66	- 8.447,32
2003	26.364,29	- 6.729,69
2004	25.948,41	- 5.157,89
2005	25.557,00	- 9.798,79
2006	28.705,27	- 12.481,27
Summe €	230.533,87	- 91.343,01
1997 lt. E.	11.236,49	- 4.946,33
inkl. 1997	241.770,36	- 96.289,34

Berechnung des Basiswertes der Einnahmen für 2007, ausgehend vom Jahr 2004, zuzgl. 5% p.a.

2004	20.790,52
2005	21.830,05
2006	22.921,55
2007	24.067,63

Die laut Ihrer Prognose ab 2007 korrigierten Einnahmen und die Werbungskosten laut Prognose betragen:

Jahr	Einnahmen	Sofort. Aufw.	Afa Anl.	Afa Geb.	Afa Erh.	Zinsen
2007	24.067,63	14017,85	2.598,75	4.160,32	769,08	2.580,52
2008	25.271,01	14.578,57	671,28	4.160,32	598,18	2.580,52
2009	26.534,56	15.161,71	473,30	4.160,32	512,73	2.580,52
2010	27.861,29	15.768,18	394,13	4.160,32	256,36	2.580,52
2011	29.254,35	16.398,91	49,90	4.160,32	128,18	2.580,52
2012	30.717,07	17.054,86	49,90	4.160,32		2.580,52
2013	32.252,93	17.737,06	49,90	4.160,32		2.580,52
2014	33.865,57	18.446,54		4.160,32		1.814,55
2015	35.558,85	19.184,40		4.160,32		1.814,55

2016	37.336,79	19.951,78		4.160,32		1.814,55
2017	39.203,63	20.749,85		4.160,32		1.814,55
2018	41.163,81	21.579,84		4.160,32		1.814,55
2019	43.222,01	22.443,04		4.160,32		1.814,55
Summe	426.309,52	233.072,59	4.287,16	54.084,16	2.264,53	28.950,94
Jahr	Kosten ges.	Einkünfte				
2007	24.126,52	- 58,89				
2008	22.588,87	2.682,14				
2009	22.888,58	3.645,98				
2010	23.159,51	4.701,78				
2011	23.317,83	5.936,52				
2012	23.845,60	6.871,47				
2013	24.527,80	7.725,13				
2014	24.421,41	9.444,16				
2015	25.159,27	10.399,58				
2016	25.926,65	11.410,14				
2017	26.724,72	12.478,91				
2018	27.554,71	13.609,10				
2019	28.417,91	14.804,10				
Summe	322.659,38	103.650,14				

Zusammenfassung:

	in €
Einnahmen 1997 bis 2006 lt. Erklärung abzgl. WK lt. Erklärungen 1997- 2006	145.481,02 -241.770,36
Einnahmen 2007-2019 angepasst, Basis 04+5%p.a.	426.309,52
abzgl. WK lt. Prognose Bw. für 2007-2019	-322.659,38
Korrektur der Zinsen:	
Zinsen 1998 bis 2006 lt. Erklärung	28.722,46
Zinsen 2007 bis 2019 lt. Prognose des Bw.	28.950,94
Zinsen lt. Finanzierungsplan für 245 Raten	-61.768,93
1997 bis 2019	3.265,27
abzüglich positives Ergebnis für 2019	- 14.804,10
abzüglich positives Ergebnis für 2018	- 13.609,10
Prognostiziertes Ergebnis nach Ablauf von 2017	- 25.147,93

Angemerkt wird noch, dass der Umbau zumindest 1998 abgeschlossen war, weshalb für die Beurteilung des rd. 20 jährigen Zeitraumes die Ergebnisse der Jahre 2018 und 2019 nicht in die Betrachtung einzubeziehen sind. Angesichts des Beginns der Tätigkeit mit 1. Juni 1997 (lt. dem am 22. Mai 1997 beim Finanzamt eingelangten Fragebogen) wäre allenfalls zumindest auch noch ein Teil des Jahres 2017 nicht in die Betrachtungen einzubeziehen, was den Gesamtwerbungskostenüberschuss noch erhöhen würde.

In diesem Fragebogen haben Sie den voraussichtlichen Gewinn für 1997 von S 10.000,00 und für 1998 von S 15.000,00 bzw. einen voraussichtlichen Umsatz für 1997 von S 150.000,00 und für 1998 von S 230.000,00 prognostiziert."

Der Bw. teilte dem UFS in der **VB vom 11. April 2013** mit, dass er sich erstmalig Mitte 2006 um den Verkauf der Liegenschaft bemüht habe, siehe ein Kaufanbot vom 6. Juni 2006. Es habe ausschließlich Verhandlungen mit dem späteren Käufer gegeben, weitere Interessenten seien nicht bekannt.

Die Umschuldung von Euro in Fremdwährungen sei nicht von vornherein geplant gewesen und resultiere aus Empfehlung von Seiten der Bausparkasse sowie der Bank F (in weiterer Folge „Bank F“). Der Hauptpunkt für die Entscheidung zur Umschuldung auf CHF sei die allgemeine Zinsentwicklung und somit die Optimierungsmöglichkeiten bei Inanspruchnahme eines Fremdwährungskredites gewesen. Es seien jeweils ein endfälliger Kredit als auch ein Annuitätendarlehen in CHF gewährt worden. Die Laufzeit für den endfälligen Kredit sei bis zum Jahr 2013 und für den Annuitätenkredit bis zum Jahr 2018 vereinbart und dementsprechend in der Planungsrechnung dargestellt worden. Für die Details seien die Kreditverträge beigelegt.

Beigelegt war ein **Schreiben der Bank F** betreffend die **Kreditkonvertierung, Kreditkonto-End-Nr. alt „525“ und neu „044“**. Demnach sei die Bank F bereit gewesen, den dem Bw. auf Kredit Konto 525 zur Verfügung gestellten, einmal ausnützbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 20.913,88 per 30.06.2003 in Schweizer Franken zu konvertieren. Beim Verwendungszweck war angeführt: „Der Kredit dient der Bau- und Wohnfinanzierung.“

Weiters war beigelegt ein **Schreiben der Bank F**, betreffend die **Kreditkonvertierung, Kreditkonto-End-Nr. alt „756“ und neu „028“**. Demnach sei die Bank F bereit, den dem Bw. auf Kredit Konto 756 zur Verfügung gestellten, einmal ausnützbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 36.868,43 per 30.06.2003 in Schweizer Franken zu konvertieren.

Die in diesem Schreiben genannten Kreditverträge waren nicht beigelegt.

Die Fremdwährungskredite hätten zum jeweiligen Jahresende folgende Stände aufgewiesen:

Stände der Fremdwährungskredite per 31.12:

	Kto. End-Nr. 829 98.038 CHF In CHF	Kurs		Kto. End-Nr. 756 CHF -> YEN In YEN	Kurs		Kto. End-Nr. 028 YEN -> CHF In CHF	Kurs	
1997									
1998									
1999	95.519,87	1,5982	59.767,16						
2000	0			5.785.829,00	106,37	54.393,43			
2001				5.416.213,00	115,30	46.974,96			
2002				5.127.248,00	124,53	41.172,79			
2003				0			55.731,60	1,55	35.897,97
2004							52.511,45	1,55	33.878,35
2005							49.354,15	1,45	34.072,59
2006							rd. EUR 30.255 Abschlusssaldo per 01.09.2006		

	Kto. End-Nr. 993 48.320 CHF In CHF	Kurs		Kto. End-Nr. 525 CHF -> YEN In YEN	Kurs		endfällig mit Tilgungsträger Kto. 9981-567044 YEN -> CHF In CHF	Kurs	
1997									
1998									
1999	47.139,34	1,5982	29.495,27						

2000	0			2.848.488,00	106,37	26.779,05			
2001				2.848.488,00	115,30	24.705,01			
2002				2.848.488,00	124,53	22.873,91			
2003				0			32.554,15	1,55	20.968,86
2004							32.554,15	1,55	21.002,68
2005							32.554,15	1,45	22.474,39
2006							rd. EUR 20.910,53		
							Abschlussaldo per		

Einen der Tilgungsträger habe er bei Verkauf der Liegenschaft und Rückzahlung der Verbindlichkeiten aufgelöst. Ein weiterer Tilgungsträger laufe entsprechend der ursprünglichen Laufzeit des Kredites 2013 aus. Die Tilgungsträger sollten den zum Laufzeitende bestehenden Stand der Verbindlichkeiten zur Gänze abdecken. Detaillierte Unterlagen würden nicht vorliegen. Die Umschuldung des Bausparkassenkredites in einen Fremdwährungskredit sei keine Änderung der Bewirtschaftung, vgl. Rz. 100 LRL.

Würde die Umschuldung eine Änderung der Bewirtschaftung darstellen, würde dies jedoch jedenfalls für eine Einkunftsquelle ab dem Jahr 2000 sprechen, da ohne die Verluste der Jahre 1997 bis 1999 jedenfalls ein Gesamtüberschuss - auch unter Annahmen gemäß Punkt 8 des Vorhalts des UFS vom 19. Februar 2013 – hätte erzielt werden können:

Prognostiziertes Ergebnis lt. UFS	€	- 25.147,93
zuzgl. negatives Ergebnis 1997	€	4.946,33
zuzgl. negatives Ergebnis 1998	€	13.065,56
zuzgl. negatives Ergebnis 1999	€	15.152,19
Gesamtüberschuss ab 2000	€	8.016,15

Den „sofortigen Aufwand“ habe er wie folgt aufgeteilt:

	in %
Personalaufwand	30
Betriebsmittel - 20%	
Heizöl	13
Strom	6
Grundsteuer	4,5
Infrastruktur	6
Kanal, Wassergeb., Müllabfuhr	
Telefonkosten	3
Radio, FS	2,5
Versicherungen	10
Marketing	9
Mitgliedsbeiträge, Prospekte	
Instandsetzung/reparaturen	5
Balkonblumen, etc.	3
Diverses	5
WC-Papier, Putzmittel,	
Portokosten,, Schreibmaterial,	
EDV-Betriebsmittel	
Unvorhergesehenes	2

Der Annahme der Entwicklung der Einnahmen ab 2007 sei nur bedingt zuzustimmen. 1998 bis 2004 seien die Planumsätze nicht erreicht worden, jedoch sei aus der Entwicklung klar ersichtlich, dass wesentliche Einnahmensteigerungen zwischen den einzelnen Jahren zu

erzielen gewesen seien. So sei 2001 ein Umsatzwachstum von 24,43% im Vergleich zum Vorjahr und zwischen den Jahren 1999 bis 2004 ein durchschnittliches Wachstum von 11,74% gegenüber dem Vorjahreszeitraum erreicht worden. Es sei zwar nicht davon auszugehen, dass diese Wachstumsraten in diesem Ausmaß in Zukunft beibehalten hätten werden können, da die natürliche Obergrenze für das Wachstum die Bettenanzahl x Offenhaltetage darstellt. Jedoch könne aufgrund der vorliegenden Zahlen davon ausgegangen werden, dass ein Wachstum größer 5% über den Beobachtungszeitraum aufgrund jährlicher Preissteigerungen und Auslastungsverbesserungen jedenfalls hätte erreicht werden können. Tendenziell wäre das Wachstum in den Jahren 2005 bis 2007 aufgrund noch weiterer Auslastungsverbesserungen höher zu bewerten als in den Folgejahren. Daraus lasse sich folgende Veränderung ableiten:

Einnahmen

Jahr	Lt. UFS (+5%)	Lt. Erklärung	Lt. Planung	Steigerung 6 % jährlich Basis 2004	Steigerung 10% 3 Jahre, danach 5 % Basis 2004	Steigerung 10% 3 Jahre, danach 4% Basis 2004
2004		20.790,52	22.220,00	20.790,52	20.790,52	20.790,52
2005		15.758,21	24.365,00	22.037,95	22.869,57	22.869,57
2006		16.224,00	26.135,00	23.360,23	25.156,53	25.156,53
2007	24.067,63		27.216,00	24.761,84	27.672,18	27.672,18
2008	25.271,01		29.128,00	26.247,55	29.055,79	28.779,07
2009	26.534,56		30.294,00	27.822,41	30.508,58	29.930,23
2010	27.861,29		32.355,00	29.491,75	32.034,01	31.127,44
2011	29.254,35		33.621,00	31.261,25	33.635,71	32.372,54
2012	30.717,07		34.364,00	33.136,93	35.317,50	33.667,44
2013	32.252,93		35.672,00	35.125,15	37.083,37	35.014,14
2014	33.865,57		36.467,00	37.232,65	38.937,54	36.414,70
2015	35.558,85		37.819,00	39.466,61	40.884,42	37.871,29
2016	37.336,79		38.658,00	41.834,61	42.928,64	39.386,14
2017	39.203,63		40.063,00	44.344,69	45.075,07	40.961,59
2007-2017 Kumuliert	341.923,70		375.657,00	370.725,45	393.132,80	373.196,77
Veränderung gegenüber UFS			33.733,30	28.801,75	51.209,10	31.273,08

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.3.1971, 707/70, vertrat der Bw. die Auffassung, dass bei Eliminieren der Unwägbarkeit der Erkrankung aus der Betrachtung der Jahre 2005 und 2006 die Vorjahresergebnisse fortzuschreiben seien und der Ansatz der Umsätze ohne Unwägbarkeit der Berechnung des UFS gemäß Pkt. 8. entspreche:

Jahr	Lt. Erklärung	Ansatz ohne Unwägbarkeit	Divergenz
2004	20.790,52	20.790,52	
2005	15.758,21	21.830,05	6.071,84
2006	16.224,00	22.921,55	6.697,55
			12.769,39

Aufgrund der angeführten Anpassungen zu den im Punkt 8 des UFS angeführten Prämissen ergebe sich ausgehend vom prognostizierten negativen Ergebnis nach Ablauf von 2017 in Höhe von € 25.147,93 jedenfalls ein Gesamtüberschuss für den Zeitraum 1997 bis 2017 nach

Anpassung der Umsätze 2005 und 2006 in Höhe von € 12.769,39 und den Umsätzen 2007 bis 2017 in Höhe von zumindest € 28.801,75.

In seiner **Stellungnahme vom 17. Juni 2013** blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht. Bei der vom Bw. betriebenen Vermietung liege die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO vor. Der nunmehrige Haupteinwand einer aufgetretenen „Unwägbarkeit“ - Verlust einer Arbeitskraft durch Krankheit der Gattin - vermag keine Änderung der bisherigen Betrachtungsweise herbeizuführen, zumal Arbeitskräfte jederzeit ersetzbar seien. Die Ehegattin sei offenbar beim Bw. in einem Beschäftigungsverhältnis gestanden, sie hätte im Falle einer Erkrankung - wie im täglichen Arbeitsleben üblich - auch bei längerem Ausfall jederzeit durch eine andere Arbeitskraft ersetzt werden können.

Die prognostizierten Einnahmen 2007 bis 2017 erscheinen für das Finanzamt nicht nachvollziehbar, da der Einnahmenzuwachs (62,88 %) von € 24.067,63 (2007) auf € 39.203,63 (2017) durch nichts belegbar sei. Der Verbraucherpreis 2000 = 100 - als geeigneter Indikator – sei in den letzten 10 Jahren vergleichsweise lediglich um 22,7% angestiegen (Durchschnitt 2002: 104,5 Punkte, 2012: 128,2 Punkte, das ergebe eine Steigerung von 22,68%).

Zur Frage der Finanzierung und Umschuldung behalte sich das Finanzamt die Stellungnahme vor, zumal bereits die eingangs gemachten Ausführungen ausreichend für die Versagung der Einkunftsquelle sein sollten. Es gehe von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum, dem Fehlen einer Unwägbarkeit und dem Nichterreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Der Bw. baute das auf einer im Erbwege bzw. durch Übergabevertrag erworbenen Liegenschaft befindliche Gebäude zu fünf Ferienwohnungen um, die er ab 1997 im Rahmen eines Ganzjahresbetriebes an Touristen vermietete (unstrittig). Er bot Übernachtung mit Endreinigung, zusätzlich noch Frühstücksgebäcksservice an (VB vom 3. März 2011, Pkt. 4.). „Beginn der Vermietung“ war der 1. Juni 1997 (Fragebogen). Seine Ehegattin betreute die Vermietung und bekam in den Jahren bis 2001 mtl. S 3.500,00 und ab 2002 € 301,54 bezahlt (VB 6. Mai 2011, Pkt. 4.).

Die Mutter des Bw. hatte ein Wohnrecht an einer Wohnung, das sie im Jahr 2000 aufgab (Übergabevertrag und Notariatsakt). Bis zur Aufgabe vermietete der Bw. vier, und nach der

Aufgabe des Wohnrechts fünf Wohnungen (vorgelegte Preisliste aus „Sommer 2001“). Die Vermietung auch der fünften Wohnung war von Anfang an geplant (unstrittig).

Mit Kaufvertrag vom 3. August 2006 veräußerte der Bw. die Liegenschaft mit Übergabezeitpunkt 1. Oktober 2006 (Kaufvertrag). Er hat sich erstmalig Mitte 2006 um den Verkauf bemüht (VB vom 11. April 2013, Pkt. 1, sowie Kaufanbot)). Seine Ehegattin meldete er per 30. September 2006 bei der Versicherung ab (vorgelegte Bestätigung in VB 6. Mai 2011, Pkt. 4.).

Seine Ehegattin war seit 31. August 2005 wegen gesundheitlicher Probleme an den Händen und Füßen wiederkehrend in fachärztlicher Behandlung, im Februar 2006 wurde eine rheumatoide Polyarthritits diagnostiziert (Schreiben des Facharztes für Orthopädie vom 19. Februar 2009).

Der Bw. erwirtschaftete in den Jahren 1997 bis 2006 laut Erklärung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von € 96.340,23 (Steuererklärungen 1997 bis 2006). Die Ergebnisse 1997 bis 2005 wurden im Wesentlichen erklärungskonform veranlagt. Unter Berücksichtigung der für 1997 bis 2005 veranlagten und für 2006 erklärten Ergebnisse hat der Bw. aus der Vermietung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 94.904,40 erzielt (Steuererklärungen 1997 bis 2006 sowie Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2005).

Bezüglich der Kreditverbindlichkeiten legte der Bw.

- a. die Schuld- und Pfandbestellungsurkunde für den Bausparkassenkredit über € 1.122.000,00 (VB 3. März 2011),
- b. Kontoauszüge des unter Pkt. a. angeführten Bausparkassenkredites für den Zeitraum 1997 bis 2006 (VB 6. Mai 2011),
- c. ein Schreiben der Bank F vom 24. Mai 2011, in der die Stände in Fremdwährungen angeführt sind (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. Mai 2011),
- d. ein Schreiben der Bank F vom 21. Mai 2003 betreffend die Kreditkonvertierung, Kredit-End-Nr. 525, neu 044 (Beilage 2 zu VB vom 11. April 2013),
- e. ein Schreiben der Bank F vom 21. Mai 2003 betreffend die Kreditkonvertierung, Kredit-End-Nr. 756, neu 028 (Beilage 2 zu VB vom 11. April 2013), und
- f. eine händische Aufstellung der Stände der Fremdwährungskredite (Beilage 3 zu VB vom 11. April 2013) vor.

Weitere Unterlagen über die Fremdverbindlichkeiten, insbesondere die Kredit/Darlehensverträge und die Vereinbarungen und Grundlagen der Umschuldungen, sowie die Tilgungsträger, legte der Bw. dem UFS trotz Aufforderung nicht vor (Vorhalt vom 27. Jänner 2011, Pkt. 9, Vorhalt vom 19. Februar 2013, Pkt. 3.). Detaillierte Unterlagen zu den Tilgungsträgern lagen nicht vor (Bw. in der VB vom 11. April 2013, Pkt. 4.). Beide Parteien gehen davon aus, dass die Umschuldung keine Änderung der Bewirtschaftung bewirkte (unstrittig).

Der Bw. legte im Vorlageantrag eine Prognoserechnung für 2007 bis 2019 mit den von ihm erläuterten Zahlen und Prozentsätzen vor. In seiner Prognoserechnung ist der Bw. für den Zeitraum 2007 bis 2016 von einer durchschnittlichen jährlichen Erhöhung der Einnahmen von 3,78 Prozent ausgegangen (Vorlageantrag):

Jahr	Einnahmen	Steigerung in % gg. Vorjahr
2007	27.216,00	
2008	29.128,00	7,03
2009	30.294,00	4,00
2010	32.355,00	6,80
2011	33.621,00	3,91
2012	34.364,00	2,21
2013	35.672,00	3,81
2014	36.467,00	2,23
2015	37.819,00	3,71
2016	38.658,00	2,22
2017	40.063,00	3,63
2018	40.960,00	2,24
2019	42.421,00	3,57
Summe	459.038,00	45,36
Dividiert durch 12		3,78

Zum Zeitpunkt des Verkaufs waren mehr als € 50.000,00 aus dem Kredit offen. Hinzu kam noch eine Einzahlung auf dem Bausparkassenkonto vom 16. September 2006 über beinahe € 16.000,00 (Händische Aufstellung in VB vom 11. April 2013 und Kontoauszüge des Bausparkassenkredites).

Rechtliche Beurteilung:

Große oder kleine Vermietung?

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (LVO)**, liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf 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 **§ 2 Abs. 3 LVO** 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.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. ...

Vorweg ist festzuhalten, dass die Vermietung des Bw. in der von ihm betriebenen Art und Weise einer eigenen Beurteilung unterliegt. Die Einkunftsquelleneigenschaft der von seinen Eltern überdies im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeübten Tätigkeit kann nicht auf die Vermietung des Bw. „übertragen“ werden.

Der "übliche Kalkulationszeitraum" hat vor dem 14. November 1997 begonnen. Wie der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 15. 11. 1994, 94/14/0083**, ausführt, ist der "übliche Kalkulationszeitraum" nicht mit 35 Jahren bestimmt, sondern nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festzustellen.

Der VwGH hielt in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom **3. 7. 1996, 93/13/0171**, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des § 2 EStG 1988 zuordnen zu können.

Zur LVO in der Fassung vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass der "übliche Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 LVO mit dem "überschaubaren Zeitraum" des § 2 Abs. 4 LVO gleichzusetzen ist und jeweils rund 20 Jahre beträgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 206, mwN). Auch der Bw. geht von einem Zeitraum von rd. 20 Jahren aus.

In seinem Erkenntnis vom **26.04.2012, 2009/15/0194**, bestätigte der VwGH die Ansicht des UFS in seiner Entscheidung vom **10. 06. 2009, GZ. RV/0379-K/07**, die Liebhabereiprüfung eines Gebäudes mit drei vermieteten bzw. vermietbaren Wohnungen unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.

Nach Ansicht des UFS ist der gegebene Fall - Vermietung von vier bzw. fünf in einem Haus gelegene Wohnungen zum Zwecke der touristischen Verwertung – unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.

Bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO ist eine jahresweise Betrachtung anzustellen.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Jahr	Veränderung Einnahmen gg. Vorjahr	Veränderung Ergebnis über Vorjahr
1997		
1998	+	Verlust gestiegen
1999	-	Verlust gestiegen
2000	+	Verlust gesunken

2001	+	Verlust gesunken
2002	+	Verlust gesunken
2003	+	Verlust gesunken
2004	+	Verlust gesunken
2005	-	Verlust gestiegen
2006	+	Verlust gestiegen

Die Werbungskostenüberschüsse sind 1997 bis 1999 angestiegen, danach gesunken und 2005 und 2006 gegenüber dem Vorjahr jeweils angewachsen. Wenn der Bw. vorbringt, dass die Höhe der Werbungskostenüberschüsse 2005 und 2006 auf gesundheitliche Ausfälle seiner Ehegattin zurückzuführen sei, ist dem zu entgegnen, dass zwar 2006 nicht mehr das gesamte Jahr, sondern nur bis zum 30. September 2006 (Abmeldung der Ehegattin) vermietet wurde. Weder für 2005, noch für 2006 hat er Nachweise erbracht, dass es tatsächlich Ausfälle in der Vermietung gegeben hätte, die durch die Erkrankung seiner Ehegattin bedingt gewesen wären. Zu 2005 hat er – im Verfahren zeitlich früher – angeführt, dass dieses Jahr „*allgemein ein schlechtes Fremdenverkehrs Jahr war*“.

Auch wenn steigende Einnahmen und sinkende Werbungskostenüberschüssen ein Indiz in Richtung Einkunftsquelle sind, zeigt die Entwicklung im Jahr 2005, dass diese Tendenz nicht im vollen Aufwärtstrend zu halten war.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Im Zeitraum 1997 bis 2006 sind ausschließlich Werbungskostenüberschüsse angefallen, insgesamt € 94.904,00. Dieses Kriterium spricht daher für die Liebhaberei.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Diese Ursachen erblickt der Bw. in der Zinsbelastung durch die Kredite. Da der Bw. die Vereinbarungen betreffend das Fremdkapital nicht (vollständig) vorlegte – darauf wird noch näher eingegangen werden –, vermag sich der UFS kein vollständiges Bild zu machen und zur Auffassung gelangen, dass die Entwicklung der Kreditverbindlichkeiten tatsächlich nach Plan verlaufen ist. Aber selbst bei planmäßigem Verlauf sind die Finanzierungskosten im Zeitraum der Betätigung auch nach Ansicht des Bw. ein verlustverursachender Posten gewesen.

Nach einer rd. 10-jährigen Vermietung waren immerhin noch rd. 50.000,00 aus dem Fremdwährungskredit und mehr als € 16.000,00 aus dem Bausparkredit, zusammen mehr als € 67.000,00 offen. Diese Entwicklung spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, sowie

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Das Finanzamt hat nicht behauptet, dass sich der Bw. nicht marktgerecht im Hinblick auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung verhalten hätte. Diese beiden Kriterien sprechen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen):

Der Bw. hat im Zeitraum seiner Betätigung die unterschiedlichsten Werbemaßnahmen unternommen. Dieses Vorbringen spricht für eine in Gewinnerzielungsabsicht durchgeführte Vermietung.

Ebenso könnte allenfalls in der Umschuldung eine Verbesserungsmaßnahme gelegen sein, doch fehlt es an geeigneten Unterlagen, die den UFS diese Ansicht bejahen ließen. Gegen eine wirklich tragfähige Verbesserungsmaßnahme spricht auch der Umstand, dass bei Verkauf der Liegenschaft mehr als € 67.000,00 des Fremdkapitals offen waren, dies noch ohne eine allfällige negative Entwicklung bei den Tilgungsträgern berücksichtigt zu haben.

Die Prüfung führt nun im Ergebnis zu Kriterien, die für, und solche, die gegen eine Liebhaberei sprechen.

Abgeschlossener Zeitraum und Vorliegen einer Unwägbarkeit?

Im gegenständlichen Fall bedarf es der Klärung der Frage, ob aufgrund des Verkaufs ein abgeschlossener Zeitraum vorliegt und wenn dies zu bejahen ist, ob die Tätigkeit eine Einkunftsquelle oder aber Liebhaberei darstellt.

Die streitgegenständliche Liegenschaft wurde 2006 verkauft. Damit war die Tätigkeit im Jahr 2006 beendet, und hat der Bw. im Zeitraum der Betätigung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 94.904,00 erzielt. Aus dem Faktum eines Verkaufs allein darf noch nicht der Schluss auf den vom Finanzamt angenommenen „abgeschlossenen Zeitraum“ gezogen werden.

Das Finanzamt behauptet nicht, dass es sich bei der Vermietung um eine von vornherein aussichtslose Tätigkeit gehandelt hätte oder der Bw. den Plan hatte, die Tätigkeit nur auf begrenzte Zeit zu betreiben. Die Krankheit der Ehegattin qualifizierte es nicht als „Unwägbarkeit“.

Betrachtet man den vorliegenden Fall, so zeigt sich folgendes Bild:

Zu Beginn der Vermietung waren der Bw. und seine Ehegattin im Alter von rd. 57 Jahren. Der Bw. hat – folgt man seinen Angaben – einen Kreditvertrag über einen Zeitraum von rd. 20 Jahren abgeschlossen. Weitere Indizien liegen nicht vor, die darauf schließen lassen,

dass der Bw. die Absicht hatte, die Vermietung jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses zu betreiben.

Hält man sich vor Augen, dass der Bw. in der Berufung als „Erstangabe“ vorbrachte, dass *„der Verkauf im Jahr 2006 eine einmalige Gelegenheit gewesen und ausschließlich aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt“* sei, so spricht dies dafür, eine sich einmalig ergebende Möglichkeit „beim Schopf gepackt zu haben“. Elemente einer „Unwägbarkeit“, wie etwas unvorhergesehen Auftretendes, mit dem der Bw. nicht rechnen konnte, kann darin nicht erblickt werden.

Unzweifelhaft können „Unwägbarkeiten“ auch in privaten Ursachen gelegen sein. Erstmals im Vorlageantrag führt der Bw. die Erkrankung seiner Ehegattin ins Treffen und legt das Schreiben eines Facharztes für Orthopädie vor. Der Bw. bringt pauschal vor, dass sich die weitere Bewirtschaftung unter Einstellung von Fremdpersonal nicht mehr als wirtschaftlich sinnvoll präsentiert hätte, ohne jedoch konkret darzutun, warum mit den der Ehegattin gezahlten Bezügen für die Bewirtschaftung nicht das Auslangen zu finden gewesen wäre. Der Bw. hat nicht behauptet, dass seine Ehegattin für ihre Leistungen im Rahmen der Vermietung und Verpachtung zu niedrig entlohnt gewesen wäre. Konkrete nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe für eine Unrentabilität vermochte der Bw. nicht darzutun.

Auch wenn die Ehegattin des Bw. unzweifelhaft an den attestierten Beschwerden litt, so hat der Bw. keine nachvollziehbaren Gründe die Unwirtschaftlichkeit des Ersatzes ihrer Arbeitskraft aufgezeigt. Angesichts der Erstangaben des Bw. in der Berufung und der Ersetzbarkeit der Arbeitskraft der Ehegattin vermag der UFS in der Erkrankung der Ehegattin keine den Verkauf verursachende Unwägbarkeit zu erblicken.

Selbst wenn man aufgrund der Bestätigung des Facharztes die Erkrankung der Ehegattin als Unwägbarkeit ansehen wollte, wird für die entgeltliche Gebäudeüberlassung von der Rechtsprechung gefordert, dass innerhalb des „üblichen Kalkulationszeitraumes“ von rd. 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar sein muss, um als Einkunftsquelle anerkannt zu werden. Dabei wird angesichts des Verkaufs der Prognoserechnung besondere Bedeutung zukommen.

Wenn der Bw. in der VB vom 11. Februar 2013 ausführt, dass er *„selbstverständlich auch alles unternommen hätte, um die wirtschaftliche Situation zu verbessern und einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften“*, so spricht dies dafür, dass die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses auch für den Bw. nicht „klar“ war.

Für die Jahre 1997 bis 2006 liegt ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 94.904,40 vor. Bei Berücksichtigung des vom Bw. für 2007 bis 2016 vorgelegten prognostizierten

Gesamtergebnisses von € 95.630,00 würde sich ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 720,60 ergeben.

Eine Prognoserechnung ist unter Einbeziehung realistischer Verhältnisse zu erstellen. Die vom Bw. vorgelegte **Prognose** bedarf nach Ansicht des UFS diverser **Korrekturen**, auf die nun eingegangen wird:

Zum Prognosezeitraum:

Der hier relevante „übliche Kalkulationszeitraum“ von rd. 20 Jahren führt dazu, dass jedenfalls die Jahre 2017 bis 2019 nicht in die Betrachtungen einzubeziehen sind.

Höhe der Einnahmen für die Jahre 2005 und 2006 bzw. ab 2007:

Den Sprung auf 2007 begründete der Bw. mit der ständigen Weiterentwicklung des Tales bzw. der Region als Tourismusort mit zwei Saisonen. Demzufolge hat der Bw. die Auslastungstage von 65 ab 2007 auf rd. 90 bis 100 erhöht.

Für den UFS ist nicht nachvollziehbar, warum gerade nach zwei umsatzschwächeren Jahren - oder zumindest beim letzten „vollen“ Jahr 2005 – ohne besondere Umstände die Nächtigungszahl um rd. die Hälfte jener der Vorjahreszeiträume hinaufschnellen sollte, weshalb er diesem sprunghaften Anstieg nicht folgen kann. Das Jahr 2006 wurde nicht vollständig, sondern nur teilweise bewirtschaftet.

Für die niedrigen Entgelte der Jahre 2005 führte der Bw. vor dem UFS die Erkrankung der Ehegattin bzw. Ausfälle aufgrund ihrer Erkrankung ins Treffen. Konkrete Angaben und Unterlagen, wann es 2005 tatsächlich zu krankheitsbedingten Ausfällen in der Vermietung gekommen sei, hat der Bw. nicht beigebracht. Bei dem als erstes in der Berufung ins Treffen geführten, allgemein gehaltenen Argument, 2005 sei allgemein ein schlechtes Fremdenverkehrsjahr gewesen, handelt es sich um ein „typisches Risiko“ im Rahmen einer von mehreren Faktoren bestimmten Vermietung in einer Tourismusregion. Für 2005 kann somit ein in den Bereich der Unwägbarkeiten gehender krankheitsbedingter Ausfall und darauf basierend eine Verminderung der Einnahmen nicht angenommen werden.

Für den Bw. war das Jahr 2004 ein „gutes Jahr“. Der UFS hat dem Bw. im Vorhalt vom 19. Februar 2013 für 2007 bis 2016 die Einnahmen bekannt gegeben, die sich bei Fortführung der Einnahmen aus 2004, erhöht um jährlich 5% ergeben hätten. Diese erachtet der Senat als realistisch erzielbar.

Was das Begehren des Bw. in der VB vom 11. April 2013 anlangt, die jährliche Erhöhung in einem größeren Ausmaß (6% bzw. für die ersten drei Jahre 10%, danach 5% oder 4%) zu

berücksichtigen, so kann dem der UFS nicht folgen, weil der Bw. in seiner Prognose die jährliche Steigerung mit durchschnittlich 3,78% pro Jahr berücksichtigte und der UFS ohnehin von 5% ausging.

Angesichts der vorliegenden tatsächlich erzielten Einnahmen bis 2006 vermag der UFS der in der VB vom 11. April 2013, Pkt. 8, Seite 4 unten und Seite 5 oben, erstellten Berechnung der Einnahmen 2004 bis 2006 und der Berücksichtigung der darin ermittelten Einnahmendifferenz von € 12.769,39 nicht nachzukommen.

Ebenso wenig kann dem Begehren des Bw. betreffend die angeregte Kürzung der Werbungskosten für den Prognosezeitraum korrelierend zu einer Kürzung der Einnahmen gefolgt werden, weil ein Großteil der Werbungskosten einnahmenunabhängig ist und der Bw. nicht - anhand von Unterlagen dokumentiert - konkrete Angaben gemacht hat, auf die der UFS hätte eingehen können.

Zinsen, Finanzierungskosten:

Der Bw. hat 1997 einen Bausparkassenkredit über € 1,122.000,00 aufgenommen. Für diesen liegen die Pfandbestellungsurkunde und die Auszüge 1997 bis 2006 vor.

Die bereits erstmals 1999 durchgeführte teilweise Umschuldung in einen Fremdwährungskredit ist bei einer großen Vermietung nicht als Änderung der Bewirtschaftung, sondern allenfalls als Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage zu verstehen. In weiterer Folge ist es zu einem in wiederholten (Rück)wechsel in CHF bzw. JPY gekommen.

Zumal für die Fremdwährungskredite nur zwei Schreiben vorgelegt wurden, und Kreditverträge und die Vereinbarungen betreffend die Tilgungsträger und Unterlagen über deren tatsächliche Entwicklung völlig fehlen, konnte der UFS nicht zur Überzeugung gelangen, dass die Tilgung der Verbindlichkeiten planmäßig erfolgte und die in den Prognoserechnungen angesetzten Finanzierungsaufwendungen in ausreichender Höhe ausgewiesen sind.

Aus den Unterlagen ist zu ersehen, dass um den Verkaufszeitpunkt noch rd. 80% des ursprünglich aufgenommenen Fremdkapitals offen waren (alle Beträge in €):

Abschlusssaldo 028	30.255,00
Abschlusssaldo 044	20.910,53
Einzahlung Bausparkasse 16.09.2006	15.761,10
Abschlussposten rd. um den Verkauf	66.926,63

Aufnahme 1997 Bausparkasse	81.538,92
offen rd. um den Verkauf	66.926,63

14.612,29

In den Erklärungen 1997 bis 2006 verzeichnete der Bw. Zinsaufwendungen von € 28.722,46. Für die Jahre 2007 bis 2016 prognostizierte er insgesamt € 23.507,29. Bei der vorliegenden Konstellation – mehr als 80% des Kapitals der Fremdverbindlichkeiten waren rund um den Verkaufszeitpunkt noch offen – ist bei konstanter Rückzahlung nicht davon auszugehen, dass der Bw. bis zum Jahr 2018 - dieses bzw. das Jahr 2013 wird als Ende der Laufzeit der Fremdverbindlichkeiten vom Bw. genannt - mit den von ihm bis 2016 prognostizierten Zinsaufwendungen von rd. € 23.000,00 zur beinahe gänzlichen Kredittilgung das Auslangen finden wird. Bei dem von ihm angesetzten Zinsaufwand für den Prognosezeitraum ist vielmehr davon auszugehen, dass nach Ablauf von rd. 20 Jahren Fremdkapital in nicht unbeträchtlicher Höhe offen sein wird.

Der Bw. hat die konkreten Bedingungen der Kreditverträge nicht vollständig bekanntgegeben. Für den UFS sind daher Angaben, in welcher Höhe die Zinsen für die Jahre 2007 bis 2016 realistischerweise zu veranschlagen wären, nicht möglich. Er geht aber davon aus, dass die vom Bw. in der Prognose angesetzten Zahlen zu niedrig bemessen sind. Demzufolge kann dem Begehren des Bw. im Schreiben vom 11. Februar 2013, die Zinsen in einem niedrigerem als dem prognostizierten Ausmaß in der Prognoserechnung zu berücksichtigen nicht nachgekommen werden, weil es an den fürs Vorbringen entsprechenden Unterlagen fehlt. Der Bw. hat die Prognose zu einem Zeitpunkt erstellt, in dem die Zinsen gesunken, jedoch Fremdwährungen wiederum „riskant“ geworden waren und auch die als Vergleichsbasis herangezogenen Zinsen aus der Zeit der Betätigung bereits zum größeren Teil aus Fremdwährungskrediten resultierten.

Instandhaltung:

Laut seinen Angaben hat der Bw. Instandhaltungen in Höhe von 13% der Position „Sonstiger Aufwand“ in seiner Prognoserechnung angesetzt. Dieser ist jedoch geringer als der vom UFS angesetzte Aufwand für die Instandhaltung.

Betrachtet man nun nach der bisherigen Ansicht des UFS die Ergebnissituation nach einem Ablauf von rd. 20 Jahren, so zeigt sich folgendes Bild:

Angesetzt sind dabei:

- Ergebnisse laut Veranlagung 1999 bis 2005 bzw. laut Erklärung 2006,
- Prognose des Bw. 2007 bis 2016, mit Ausnahme der Höhe der Einnahmen ab 2007; diese wurden auf Basis der tatsächlichen Einnahmen aus dem „guten Jahr“ 2004 um 5% p.a. erhöht:

Jahr	Einnahmen	Sofort. Aufw.	Afa Anl.	Afa Geb.	Afa Erh.
1997 bis 2006					
2007	24.067,63	14017,85	2.598,75	4.160,32	769,08
2008	25.271,01	14.578,57	671,28	4.160,32	598,18
2009	26.534,56	15.161,71	473,30	4.160,32	512,73
2010	27.861,29	15.768,18	394,13	4.160,32	256,36
2011	29.254,35	16.398,91	49,90	4.160,32	128,18
2012	30.717,07	17.054,86	49,90	4.160,32	
2013	32.252,93	17.737,06	49,90	4.160,32	
2014	33.865,57	18.446,54		4.160,32	
2015	35.558,85	19.184,40		4.160,32	
2016	37.336,79	19.951,78		4.160,32	
Summe	302.720,06	168.299,86	4.287,16	41.603,20	2.264,53
Jahr Finanzierung		Kosten ges.	Einkünfte		
1997 bis 2006			- 94.904,60		
2007	2.580,52	24.126,52	- 58,89		
2008	2.580,52	22.588,87	2.682,14		
2009	2.580,52	22.888,58	3.645,98		
2010	2.580,52	23.159,51	4.701,78		
2011	2.580,52	23.317,83	5.936,52		
2012	2.580,52	23.845,60	6.871,47		
2013	2.580,52	24.527,80	7.725,13		
2014	1.814,55	24.421,41	9.444,16		
2015	1.814,55	25.159,27	10.399,58		
2016	1.814,55	25.926,65	11.410,14		
Summe	23.507,29	239.962,04	- 32.146,58		
Basis: Einkünfte 2004		20.790,52			
2005		21.830,05			
2006		22.921,55			
Ausgangswert 2007		24.067,63			

Der Bw. hat den „Sofortigen Aufwand“ 2007 bis 2016 mit einem Anteil von rd. 50% der Einnahmen dieses Zeitraumes bemessen. Selbst wenn man in der Berechnung des UFS diesem Anteilsverhältnis folgen wollte und den sofortigen Aufwand entsprechend – wie unten dargestellt um € 16.939,83 - kürzt, verbliebe nach Ablauf von 2016 ein nicht unbeträchtlicher Gesamtwerbungskostenüberschuss von etwas mehr als € 15.000,00 (€ - 32.146,58 laut Prognose des UFS zuzüglich € 16.939,83).

Einnahmen 2007-2016 laut Prognose des UFS	302.720,06
davon 50% (entsprechend Bw. in seiner Prognose)	151.360,03
Sofortiger Aufwand laut Prognose des UFS	168.299,86
Differenz	16.939,83

Hinzu kämen noch – wie oben festgehalten – weitere, vom Bw. nach Ansicht des UFS zu niedrig bemessene Zinsen und würde dies das Ergebnis zum Nachteil des Bw. verändern.

Wie ein „*wirtschaftlich schlechtes Jahr*“ 2005 gezeigt hat, sind konstant steigende Einnahmen auch in der Realität nicht immer verwirklicht, daher könnte sich auch daraus ein Negativtrend ergeben. Bei der gegebenen Sachlage mag nun dahingestellt bleiben, ob ein Mietausfall und eine Leerstehung tatsächlich nicht zu berücksichtigen sind und ob der Bw. den Instandhaltungsaufwand hinreichend berücksichtigte.

Selbst wenn man nun die Krankheit als Unwägbarkeit ansehen wollte, und die Berechnungen fiktiv unter Außerachtlassen der Erkrankung fortführt, verbleibt nach Ablauf des üblichen Kalkulationszeitraumes von rd. 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten von jedenfalls mehr als € 15.000,00. Der UFS konnte beim vorliegenden Sachverhalt nicht zur Auffassung gelangen, dass die Vermietung in der vom Bw. betriebenen Art und Weise als Einkunftsquelle anzusehen war.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. August 2013