



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb, vom 3. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 24. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2005, Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Ab dem Jahr 1995 wurden **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** der Liegenschaft Haus im Wesentlichen wie folgt (1995 bis 2001 Schillingbeträge!) erklärt:

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Mieteinnahmen	261.800,00	186.150,00	84.000,00	84.000,00	84.000,00
AfA	45.716,00	41.349,00	28.234,20	31.760,00	31.760,00
Zinsen	202.565,91	179.334,21	161.502,45	165.312,14	142.797,40
Betriebskosten					
<b>erklärte Einkünfte</b>	<b>13.050,67</b>	<b>35.207,57</b>	<b>-105.736,65</b>	<b>109.546,34</b>	<b>-86.423,26</b>
	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
	84.000,00	104.000,00	7.557,97	2.400,00	7.140,91
					3.655,21
		45.716,00	3.322,31	14.817,03	7.632,83
					5.189,85
	220.045,16	130.989,23	6.472,76	4.438,55	4.508,37
					5.536,13
		18.000,00	1.308,00		2.080,30
					1.123,87
	-	-	-	-	-
	<b>25.915,83</b>	<b>97.764,65</b>	<b>8.035,96</b>	<b>13.517,16</b>	<b>9.324,59</b>
					<b>13.174,85</b>

Am **12. November 1998** wurde durch die Amtspartei folgender **Ergänzungsvorhalt** an Bw. abgefertigt:

1.

Bezüglich des Grundstückes Haus sei der Kaufvertrag (oder eventuell Übergabevertrag) nachzureichen. Wie hoch seien die Anschaffungskosten und wie hoch sei der Grundanteil?

2.

Weiters seien die jeweiligen Mietverträge erforderlich (Wie viele m<sup>2</sup> seien an wen vermietet worden?). Laut amtlichen Unterlagen würden H.G. und H.C. ein ausbedungenes Wohnungsrecht im Wert von 15.000,00 S bzw. 12.000,00 S besitzen. Warum würden sie dann Miete bezahlen?

3.

Sei im Jahr 1997 an die B.KEG vermietet worden? Wie viele Räume (m<sup>2</sup>)? Wie hoch seien die Einnahmen daraus? Der Mietvertrag sei vorzulegen?

4.

Die Zinsaufwendungen würden der Amtspartei sehr hoch erscheinen. Würden diese Zinsen das ganze Haus oder nur den Anteil von Bw. (340/560) betreffen? Nachweis!

5.

Es sei eine Prognoserechnung einzureichen. Ab wann würden die Einkünfte aus Vermietung voraussichtlich positiv sein?

Mit **Schreiben vom 19. November 1998** wurde wie folgt geantwortet:

zu 1.

Der Kaufvertrag, der Nachtrag zum Kaufvertrag und der Wohnungseigentumsvertrag betreffend die Liegenschaft Haus würde übermittelt werden. Die Anschaffungskosten seien mit der Einkommensteuererklärung 1995 detailliert mitgeteilt worden.

zu 2.

Es würde keine Mietverträge geben. H.C. und Familie, sowie H.G. hätten ursprünglich das Erdgeschoß des Wohnhauses Haus bewohnt. Dieses umfasse 204 m<sup>2</sup>. Das Haus hätte gesamt 560 m<sup>2</sup> Wohnfläche, wobei 340 m<sup>2</sup> Wohnfläche verteilt auf zwei Wohneinheiten, nämlich Erdgeschoß und Untergeschoß, in ihrem Besitz seien.

H.C. verfüge über kein ausbedungenes Wohnungsrecht, er hätte dieses aber vor vielen Jahren besessen, als das Haus bereits einmal ihr gehört hätte. Sie nehme an, dass die Amtspartei in ihren Akten noch über diese Unterlagen verfügen würde, dies müsse jedoch vor 1991 gewesen sein.

Sie hätte das Haus ein zweites Mal am 20. April 1994 gekauft. In der Zwischenzeit wäre es im Besitz von H.C. gewesen. H.G. hätte trotz des Wohnungsrechtes Miete von monatlich 7.000,00 S bezahlt.

---

zu 3.

Die B.KEG hätte den Firmensitz in Haus, Untergeschoß. Es handle sich um im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer, eine entsprechende Miete sei daher nicht verrechnet worden.

zu 4.

Der Nachweis betreffend den Zinsen sei sowohl von der Z. Bank, als auch von der Q. Bank vorgelegt worden.

Auch für sie seien die Zinsaufwendungen hoch. Eine anderweitige Finanzierung sei aber bislang nicht durchgebracht worden. Selbstverständlich sei auch sie daran interessiert, dass sie so wenig Zinsen wie möglich bezahle, könnte aber nichts ändern, wenn sie die Banken derzeit nicht anders finanzieren würden.

Selbstverständlich betreffe der Zinsaufwand nur den Anteil von 340 Anteilen. E.B., der den obersten Stock gekauft hätte, würde sicherlich einen anderen Finanzierung haben, die ihr nicht bekannt sei, da es sich für sie um eine fremde Person handle.

zu 5.

Betreffend eine Prognoserechnung, wann die Einkünfte aus Vermietung voraussichtlich positiv sein würden, werde eingewendet, dass diese bereits positiv gewesen wären.

Siehe ihre Einkommensteuerklärungen 1995, lediglich durch den Entfall von Mieteinnahmen durch den Auszug von H.C. sei zu diesem Zeitpunkt keine positive Vermietung zu führen.

Diese Wohneinheit werde von H.G. bewohnt, welche ihr ja auch laut Wohnungsrecht zustehe. H.G. akzeptiere keine weiteren Mieter in dieser Wohneinheit, ausgenommen wäre natürlich die Einmietung von H.C., nachdem es sich dabei um ihren Sohn samt Familie handle.

Wann daher die Einkünfte aus Vermietung wieder positiv seien hänge davon ab, wie bald es gelingen würde, eine andere Finanzierung zu finden, die die Zinsen bei diesem Objekt erheblich senken würde und auch davon, wann die Wohneinheit von 204 m<sup>2</sup> wieder anderweitig vermietet werden könne. Nachdem sie dann mit dem Tod ihrer Mutter spekulieren müsste, würde man ihr gestatten, dass sie auf eine Prognoserechnung verzichte.

Vorliegend ist ein **Kaufvertrag vom 19. Dezember 1994**, abgeschlossen zwischen H.C. und H.I. als Verkäufer und E.B. und Bw. als Käufer betreffend die Liegenschaft Haus in X. Bw. würde 340/560 Anteile an der Liegenschaft übernehmen gegen Übernahme einer aushaftenden Darlehensforderung und des Wohnrechtes von H.G. zum Kaufpreis von 2,700.000,00 S. Im Wohnungseigentum von Bw. würde eine Wohnnutzfläche von circa 340 m<sup>2</sup> stehen.

Weiters der Wohnungseigentumsvertrag vom April 1995.

Durch die Amtspartei wurde die AfA wie folgt berechnet:

AK (Kaufpreis)	2,700.000,00 S		
Grundwert: 1.543 m <sup>2</sup> * 603/1000*1.000,00 (Preis/m <sup>2</sup> )	-930.429,00 S		
Instandsetzung, Grundsteuer, Kreditgebühr	<u>347.748,00 S</u>		
	2,117.319,00 S	* 1,5 %	= 31.760,00 S AfA pro Jahr

Am **30. März 2002** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an Bw. durch die Amtspartei abgefertigt:

Wirtschaftlich betrachtet sei bei Auftreten von Verlusten durch Jahre hindurch grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Eine Betätigung im Sinne der bisherigen Judikatur müsse objektiv ertragsfähig sein.

Da Bw. seit 1996 laufend Verluste erzielt hätte, würde ersucht werden, das Vorliegen einer Einkunftsquelle anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ab welchem Zeitraum werde sich ein Gesamtüberschuss ergeben? Werde bei der Vermietung und Verpachtung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt?

Mit **Schreiben vom 2. April 2002** wurde wie folgt geantwortet:

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Betrachtung für zukünftige Gewinne werde mitgeteilt: Bereits zu Beginn der Vermietung hätten Überschüsse aus dem Objekt erzielt werden können. Zu diesem Zeitpunkt wären im Erdgeschoß ihre Mutter und ihr Bruder eingemietet gewesen. Aufgrund eines Familienstreites sei ihr Bruder ausgezogen es werde die Wohnung seit dieser Zeit von ihrer Mutter bewohnt, die ein grundbürgerliches Wohnrecht habe. Es sei daher zurzeit nicht möglich, diesen Wohnungsteil (der rund 200 m<sup>2</sup> betrage) mit einer zweiten Familie zu besetzen, da es keine räumlichen Trennungen gebe. Sobald ihre Mutter ausziehe (oder versterbe – mit ihrem Tod würde sie bitte nicht spekulieren wollen) könne diese Wohnung zu einem Preis von rund 10.000,00 S (rund 730,00 €) vermietet werden. Auf Grund des Wohnrechtes bezahle ihre Mutter aber lediglich 6.000,00 S (436,00 €).

Das Untergeschoß würde auf Grund der Familiensituation bis Juni 2000 von ihr privat genutzt werden. Ab Juli 2000 sei es wieder vermietet. Zu Beginn hätten die Mieteinnahmen monatlich 2.000,00 S (145,00 €) betragen. Ab Mai 2001 hätten diese 3.000,00 S (218,00 €) betragen. Die Wohnung werde von ihrem Sohn aus erster Ehe genutzt. Dieser sei nun beim Bundesheer und laut Vereinbarung werde die Miete nach dem Bundesheer nochmals angehoben. Eine weitere negative Entwicklung würde der Finanzierungsbereich sei. Das Gebäude sei mit

Darlehen in Yen und SFR Bereich finanziert. Die SFR-Entwicklung sei seit dem Jahr 2000 jedoch negativ, das würde heißen, Zinsen und Kurs seien entsprechend gestiegen, wodurch eine höhere Belastung als geplant eingetreten sei. Laut Auskunft ihrer finanzierenden Bank sei jedoch hier langfristig von einer Entspannung im SFR Bereich auszugehen, sodass auch diese Entwicklung nur vorübergehend sein würde.

Die Grobberechnung zeige folgende Vorschau ab 2003:

Mieteinnahmen EG	5.232,44 S	später 8.721,00 S
Mieteinnahmen UG	3.360,00 S	3.360,00 S
Ausgaben		
Zinsen für Finanzierung, rund 3,3 Mio. S, durchschnittlich 3,5% Zinsen	8.394,00 S	8.394,00 S
Überschuss in Euro	198,44 €	3.687,00 €

Umsatzsteuer sei keine zur Verrechnung gelangt.

Am **12. Jänner 2005** wurde durch die Amtspartei folgender **Ergänzungsvorhalt** an Bw. abgefertigt:

Wirtschaftliche betrachtet sei bei Auftreten von Verlusten durch Jahre hindurch grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Eine Betätigung im Sinne der bisherigen Judikatur müsse objektiv ertragsfähig sein.

Da Bw. seit 1996 laufend Verluste erzielt hätte, würde ersucht werden, das Vorliegen einer Einkunftsquelle anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ab welchem Zeitraum werde sich ein Gesamtüberschuss ergeben? Werde bei der Vermietung und Verpachtung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt?

Mit **Schreiben vom 20. Jänner 2005** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Hinsichtlich der Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung würde auf die Erklärung aus dem Jahr 2002 verwiesen werden, bei der eine zukünftige Überschussermittlung bereits dargestellt worden wäre.

Erschwerend sei lediglich im Sommer 2002 das Jahrhunderthochwasser dazu gekommen. Anlässlich dieses Hochwassers sei die Wohnung im Untergeschoß zur Gänze unbenutzbar geworden – sie wäre 2,5 m hoch überflutet gewesen. Die Wohnung im Obergeschoß hätte in der Folge wegen der Feuchtigkeit geräumt werden müssen.

Es hätte sich somit ergeben, dass ab dem Hochwasser bzw. dem August 2002 das gesamte Haus wegen Hochwasserschäden unbewohnbar gewesen sein würde. In der Folge seien die Wohnungen renoviert worden und es sei gelungen, ab Herbst 2003 beide Wohneinheiten zu einem Gesamtpreis von 1.200,00 € monatlich zuzüglich Betriebskosten zu vermieten.

Bereits dies würde laut damaliger Grobberechnung für 2003 einen Überschuss ergeben haben. In der Folge hätten jedoch die Mieter ihre Mietzahlungen nicht erfüllt, es sei daher Rechtsanwaltshilfe in Anspruch genommen worden und der Rechtsstreit hätte mit einer Zurückgabe der Wohnung im Untergeschoß im März 2004 wegen weiterer Nässebeschäden sowie einer einvernehmlichen Auflösung des Mietvertrages nach dem Rechtsstreit im November 2004 für das Obergeschoß geendet.

Die Wohnungen seien nach der Rückgabe renoviert worden, das Untergeschoß sei seit Dezember 2004 wieder vermietet. Die monatlichen Mieteinnahmen hätten 390,00 € betragen. Das Obergeschoß befindet sich noch in Renovierung und könnte voraussichtlich ab März oder April 2005 wieder vermietet werden.

Es sei davon auszugehen, dass dafür Mieteinnahmen von monatlich rund 700,00 € bis 800,00 € erzielbar seien, sodass auch hier letztendlich mit einem Überschuss aus der Vermietung gerechnet werden könne.

Etwaige Unterlagen hinsichtlich des Hochwasserschadens oder der Rechtsanwaltsakte hinsichtlich der Vermietung könnten jederzeit übermittelt werden.

Die Umsatzsteuer betreffe die Vermietung und Verpachtung, da auch eine gewerbliche Vermietung 2003 (Untergeschoß Firma F.L.) enthalten gewesen wäre.

Am 24. Juli 2006 ergingen **endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2005**, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festgesetzt worden sind. Begründet wurden diese Bescheide wie folgt:

Es werde die Vermietung des Objektes Haus nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Dies deshalb, weil nur eine Betätigung, die objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, als eine steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen sei. Liege jedoch keine Einkunftsquelle vor, sei grundsätzlich vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen mit der Folge der steuerlichen Nichtausgleichsfähigkeit der erwirtschafteten Verluste (§ 1 Abs. 2 LVO).

Bei den seit 1997 erzielten Einnahmen sei unter Zugrundelegung von angemessenen Zinsen aus der Fremdfinanzierung der Anschaffung und unter Ansatz einer 1,5%-igen Normalabschreibung sowie einer angemessenen Position für Instandhaltung die Erzielung eines positiven Ergebnisses auch langfristig nicht möglich.

Da sich auf Grund der Höhe der Einnahmen sowie der anfallenden Zinsen und Reparaturausgaben kein Liquiditätsüberschuss ergeben könne und auch keine Schuldtilgung

---

aus privaten Mitteln unterstellt werden könne, wäre auch mit einem Sinken der Finanzierung nicht zu rechnen.

Mit **Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2004 und 2005** vom 24. Juli 2006 wurde keine Umsatzsteuer festgesetzt. Die Bescheide wurden wie folgt begründet:

Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse, sei nicht unternehmerisch (Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO). Umsätze aus einer solchen Tätigkeit würden daher einerseits nicht der Umsatzsteuer unterliegen, andererseits könnten die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht abgezogen werden (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994).

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000** vom 24. Juli 2006 wurden diese für den Zeitraum 1. Oktober 2001 bis 31. März 2005 in Höhe von 72,38 € festgesetzt.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001** vom 24. Juli 2006 wurden diese für den Zeitraum 1. Oktober 2002 bis 31. März 2006 in Höhe von 354,06 € festgesetzt.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002** vom 24. Juli 2006 wurden diese für den Zeitraum 1. Oktober 2003 bis 24. Juli 2006 in Höhe von 353,51 € festgesetzt.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003** vom 24. Juli 2006 wurden diese für den Zeitraum 1. Oktober 2004 bis 24. Juli 2006 in Höhe von 385,42 € festgesetzt.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004** vom 24. Juli 2006 wurden diese für den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 24. Juli 2006 in Höhe von 116,00 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 3. August 2006 wurde gegen die obigen Umsatzsteuerbescheide **Berufung** eingereicht wie folgt:

Bei Vermietung privat nutzbaren Wohnraumes sei als Beobachtungszeitraum für kleine Vermietungen ein Totalüberschuss in 20 Jahren ab Vermietungsbeginn vorgesehen. Unabhängig von der Tatsache des Hochwassers im Jahre 2002 sei daher der Beobachtungszeitraum ab Beginn der Vermietung (1995! – welches nicht aufgerollt worden wäre, da ein Überschuss bestehet!) im Jahre 2005 erst bei 11 Jahren gelegen. Dazu komme noch nachstehender Sachverhalt:

Im Schreiben vom 26. März 2002 sei dem Finanzamt bereits die Berechnung vorgelegt

worden, mit der ein Überschuss erzielt werden könnte. Offenbar wäre hier bereits ersichtlich gewesen, dass ein entsprechender Überschuss entstehen würde. Die außergewöhnlichen Umstände des Jahrhunderthochwassers hätten dann am 13. August 2002 die Umstände verändert. Durch das Hochwasser sei das Untergeschoß zur Gänze unbewohnbar geworden, da es bis zur Decke geflutet worden wäre. In der Folge hätte auch die obere Wohnung vom Mieter geräumt werden müssen, da entsprechende Nässebeschäden aufgetreten wären. Nach erfolgter Renovierung sei nochmals versucht worden, das Objekt zu vermieten. Bereits nach wenigen Wochen wäre ein Rechtsstreit entstanden, da wiederum Nässebeschäden aufgetreten wären. Nach mehrmaligen Versuchen der Renovierung hätten diese aufgegeben werden müssen und das Haus aus finanziellen Gründen verkauft werden, da eine weitere Belastung keine positive Vermietung ergeben haben würde und eben keine Liebhaberei das Ziel gewesen sein würde, sondern die Erwirtschaftung von Überschüssen zur Erzielung von Einkommen. Somit sei die Vermietung mit dem Verkauf der Immobilie aufgegeben worden. Weiters würde angegeben werden, dass aufgrund der Höhe der Zinsen kein Liquiditätsüberschuss erzielbar gewesen wäre; auch das werde mit der vorgelegten Berechnung vom 26. März 2003 widerlegt, da trotz noch zu diesem Zeitpunkt niedriger Mieteinnahmen bereits ein Überschuss erzielbar gewesen sein würde. Weiters seien bereits durch eine Umschuldung in den Vorjahren die Zinsaufwände entsprechend gesenkt worden. Die angeführten Reparaturausgaben seien Folgen des Hochwassers und seien daher „normalen“ Anschauungszeichen des Mietergebnisses nicht anzulasten. Die Einstufung als Liebhaberei sei somit unrichtig.

Ebenfalls mit Schreiben vom 3. August 2006 wurde gegen obige Einkommensteuerbescheide **Berufung** eingereicht. Deren Begründung ist ident mit der zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide.

Mit Schreiben vom 3. August 2006 wurde gegen die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2000 bis 2004 vom 24. Juli 2006 **Berufung** eingereicht mit folgender Begründung: Es werde Berufung erhoben gegen die obigen Bescheide unter Bezugnahme auf die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 sowie die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2005.

Weiters würde begründet werden, dass es wohl nicht möglich sein könne, dass Anspruchszinsen für Steuerfälligkeit, die aus Sicht der Finanzverwaltung erst im Juli 2006 entstanden wären, nämlich mit der Aberkennung einer steuerpflichtigen Tätigkeit, zu Anspruchszinsen führen könnten.

Es werde um Stornierung der Bescheide ersucht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 10. August 2006** wurde Bw. durch die Amtspartei aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Es werde ersucht:

a

um eine Darstellung des vermieteten Objektes (welche Wohnungen hätten bestanden, welche Wohnungen wären wann vermietet worden, Größe dieser Wohnungen – eventuell Vorlage eines Planes vom Haus);

b

um Bekanntgabe aller Bewohner bzw. Mieter in diesem Haus für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 1996 bis 2005;

c

um die Angabe, ob mit diesen Personen ein Verwandtschaftsverhältnis bestanden habe; und

d

um die Bekanntgabe der von diesen Personen jeweils eingenommenen Miete.

Weiters werde ersucht, jenen Ordner betreffend das gegenständliche Haus, der dem Finanzamt im Veranlagungsverfahren bereits vorgelegt worden sei, für die Bearbeitung der Berufung wieder vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 1. September 2006** wurde wie folgt geantwortet:

Die angeforderten Unterlagen würden nicht mehr beigebracht werden können.

Wie bekannt sei, sei mit dem Hochwasser am 13. August 2002 das Haus Haus 2,60 m hoch geflutet worden, dies wäre bis wenige Zentimeter unter der Deckenhöhe gewesen.

Sämtliche Unterlagen, Einrichtungsgegenstände, Dokumente sowie Bekleidung und Zubehör hätten entsorgt werden müssen, es sei keinerlei Verwendung mehr möglich gewesen. Dies sei bereits samt entsprechenden Fotos im Hochwasserakt erläutert worden.

Es sei daher nicht mehr möglich, für die Jahre vor 2002 die Vermietungsabrechnungen beizulegen, allerdings seien diese der Amtspartei mit den Steuererklärungen vorgelegt worden, sodass diese auch aus diesem Bereich nachvollziehbar sein müssten.

Die entsprechenden Mieter könnten daher nur aus dem Gedächtnis ergänzt werden und auch die Mietzeiten könnten nur ungefähr angegeben werden.

Das Haus Haus bestehe grundsätzlich aus drei Wohneinheiten, beim Notverkauf ihres Bruders an sie (die Bank hätte die Verwertung betrieben, da ihr Bruder einen Konkurs anhängig gehabt hätte) sei eine Wohneinheit, nämlich das zweite Obergeschoß fremd verkauft worden.

Die unteren beiden Wohneinheiten seien durch den Kauf in ihren Besitz übergegangen.

Die Wohnflächen der beiden Wohnungen hätten rund 200 m<sup>2</sup> inkl. Nebenflächen und 120 m<sup>2</sup> inkl. Nebenflächen betragen. Beide Wohnungen hätten jeweils zwei Eingangstüren, sodass nach Umbauarbeiten letztendlich auch eine geschäftliche Vermietung möglich gewesen sein

---

würde.

Hinsichtlich der geforderten Unterlagen über den seinerzeit beigestellten Ordner müsse mitgeteilt werden, dass der so nicht mehr vorhanden sei. Die notwendigen Verkaufsunterlagen hätten dem Käufer der Wohneinheiten übergeben werden müssen. Dies wären insbesondere der Wohnungseigentumsvertrag, Parifizierungsgutachten sowie Pläne gewesen, soweit diese vorhanden gewesen wären. Aus dem Ordner selbst seien nur noch im geringen Umfang Unterlagen vorhanden – wie Kaufverträge, der Hochwasserakt und Unterlagen hinsichtlich des offenen Rechtsstreites Y. (siehe unten).

Hinsichtlich der Vermietung – Mieter werde festgehalten:

Das Obergeschoß wäre bis zum Hochwasser zur Gänze durchgehend vermietet gewesen an ihre Mutter H.G., die bereits beim Kauf der Wohnung durch sie darin gewohnt habe und auf diese Wohnung auch ein Wohnrecht gehabt hätte.

Das Untergeschoß wäre mehrmals anderweitig vermietet gewesen, unter anderem wäre ihr Bruder H.C. Mieter gewesen, der seinerzeit das Haus an sie verkaufen habe müssen, und der dann als Mieter vorerst geblieben sei, Frau J.M. und Herr H.M., welche das Untergeschoß angemietet hätten, ebenso M.M., der die Wohnung zweimal angemietet gehabt hätte, einmal vor dem Hochwasser und danach wegen den Renovierungen ausziehen hätte müssen, und später diese wieder angemietet gehabt hätte, sowie die EDV-Technik M. und A.B. und Er.B. (der genaue Name sie ihr nicht mehr bekannt, da sich dieser durch Verehelichung geändert hätte).

Nach dem Hochwasser hätte Frau Y. – Firma Y.Z., sowie Herr Y. beide Geschoße angemietet. Dies hätte jedoch relativ rasch zu einem Rechtsstreit geführt, da durch die Nässe aus dem Hochwasser, die nicht zur Gänze zu beheben gewesen sein würde, es ständig zu Renovierungsarbeiten gekommen sein würde und sich dies nicht beheben habe lassen, was letztendlich auch endgültig zum Verkauf der Wohnungseinheiten geführt habe. Diesbezüglich sei ein Rechtsstreit anhängig und es werde das Ehepaar Y. durch ihren Anwalt exekutiert.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. September 2006 wurden sämtliche oben angeführten Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Die obigen **Berufungsvorentscheidungen** betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2005, Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Anspruchszinsen 2000 bis 2004 wurden wie folgt begründet:

Die berufungsgegenständlichen, vermieteten zwei Eigentumswohnungen im Gebäude Ennslände 11 seien von der Berufungswerberin mit Kaufvertrag vom 19./20. Dezember 1994 erworben worden. Die Berufungswerberin, die zuvor bereits einmal Eigentümerin des gesamten Gebäudes gewesen wäre, hätte dafür einen Kaufpreis von 2.700.000,00 S

aufzuwenden gehabt. Unter Anderem für die Finanzierung der Anschaffung hätten die Berufungswerberin und ihr Ehegatte bei der Q. Bank AG einen Kredit in Höhe von 3.500.000,00 S aufgenommen.

Hinsichtlich dieser Wohnungen wäre im Grundbuch das Wohnungsrecht für die Mutter der Berufungswerberin eingetragen.

Folgende Bewohner der beiden Wohnungen seien im Veranlagungsakt für die Jahre 1996 bis 2002 ersichtlich:

1996:

H.C. (Bruder), H.G. (Mutter) – Wohnrecht!, sowie H.M. (geschiedener Gatte der Berufungswerberin).

Von 1997 bis 6/2000 sei die kleinere Wohnung im UG von der Berufungswerberin selbst benutzt worden. Die Mutter hätte von 7/1996 bis 2002 die Wohnung im EG benutzt und hätte dafür (freiwillig) 7.000,00 S monatlich bezahlt. Ab 7/2000 wäre der Sohn aus erster Ehe in der Wohnung der Berufungswerberin und zahle zunächst 2.000,00 S, später dann 3.000,00 S. Schriftliche Mietverträge seien nicht vorhanden.

Zwischen 1995 und 2002 sei ein steuerliches Ergebnis von minus 37.684,10 € veranlagt worden.

Im August 2002 sei das Gebäude vom Hochwasser in Mitleidenschaft gezogen worden. Ab diesem Jahr, vermutlich auch durch Hochwasser verursacht, seien Erhaltungsaufwendungen abgesetzt worden (2002 bis 2005: 33.551,14 €).

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2005 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die beiden Wohnungen nach dem Hochwasser renoviert worden wären. Ab Herbst 2003 würde es gelungen sein, die beiden Wohnungen zu einem Gesamtpreis von 1.200,00 € monatlich zuzüglich Betriebskosten zu vermieten, auf Grund der Nässebeschäden und nach Rechtsstreitigkeiten würden die Vermietungen im März 2004 (Wohnung UG) bzw. November 2004 (Wohnung EG) wieder beendet worden sein. Das UG würde ab 12/2004 wieder vermietet worden sein (Miete 390,00 €).

Für die Jahre 2003 bis 2005 seien negative Einkünfte aus der Vermietung von 36.016,90 € erklärt worden.

Die Wohnung im EG (399/1000-Anteil) sei mit Kaufvertrag vom 20. September 2005 veräußert worden, jene im UG (202/1000-Anteil) mit Kaufvertrag vom 2. Februar 2006.

Bereits mit Schreiben vom 26. März 2002 hätte die Berufungswerberin der Amtspartei unter Anderem Folgendes mitgeteilt:

*"Bereits zu Beginn der Vermietung konnten Überschüsse aus dem Objekt erzielt werden. Zu diesem Zeitpunkt war im Erdgeschoß meine Mutter und mein Bruder eingemietet. Auf Grund eines Familienstreites ist mein Bruder jedoch ausgezogen und wird die Wohnung seit dieser*

*Zeit von meiner Mutter bewohnt, die ein grundbürgerliches Wohnrecht hat. Es ist daher zurzeit nicht möglich, diesen Wohnungsteil (der rund 200 m<sup>2</sup> beträgt) mit einer zweiten Familie zu besetzen, da es keine räumliche Trennung gibt. Sobald meine Mutter auszieht (oder verstirbt – mit ihrem Tod möchte ich bitte nicht spekulieren) kann diese Wohnung zu einem Preis von rund 730,00 € vermietet werden. Auf Grund des Wohnrechtes bezahlt meine Mutter aber lediglich monatlich rund 436,00 €.*

*Das Untergeschoß musste auf Grund der Familiensituation bis Juni 2000 von uns privat genutzt werden. Ab Juli 2000 ist es wieder vermietet. Zu Beginn betragen die Mieteinnahmen monatlich 145,00 €. Ab Mai 2001 betragen diese 218,00 €. Die Wohnung wird von meinem Sohn aus erster Ehe genutzt. Dieser ist nun beim Bundesheer und laut Vereinbarungen wird die Miete nach dem Bundesheer nochmals angehoben."*

Zur rechtlichen Beurteilung sei auszuführen:

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen würden, seien daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle iSd Abgabenrechtes zukomme. Dies setze zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen sei. In einem zweiten Schritt sei sodann eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 ergangenen LVO durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führe zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Entspreche eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988, hätte eine Prüfung nach der LVO von vornherein nicht stattzufinden. Dies treffe etwa auf Geschehnisabläufe zu, die der Privatsphäre zuzuordnen seien. Nach den Bestimmungen des § 20 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 UStG 1994 dürften mit derartigen Vorgängen zusammenhängende Ausgaben bzw. Aufwendungen weder bei der Ermittlung der Einkünfte, noch beim Vorsteuerabzug berücksichtigt werden.

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehöre die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Gemäß § 21 BAO sei bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren, wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Würden die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander abweichen, so sei Erstere für die Abgabenerhebung grundsätzlich unbeachtlich. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientierten sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußeren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes seien nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen.

Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessengegensatz fehle, der bei Geschäften unter Fremden typischerweise vorliege.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO hätten Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen eine gewissen Ausgleich der fehlenden Interessengegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten solle.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst sei, setze die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, das hieße, dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019, stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien würden im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen kommen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen würden (VwGH 30.6.1994, 92/15/0122).

Ausgangspunkt der Beurteilung sei dabei grundsätzlich der einzelne Vertrag mit der Gesamtheit seiner wirtschaftlichen Auswirkungen. Eine gesonderte Beurteilung einzelner Bestimmungen eines Vertrages erlaube dagegen in der Regel noch keine Aussage zur Fremdüblichkeit (VwGH 16.2.1988, 87/17/0036).

Diese Klärung unter dem Blickwinkel des § 21 BAO bzw. nach den Vorgaben der so genannten Angehörigenjudikatur sei vor einer Prüfung nach den Bestimmungen der LVO durchzuführen und daher von dieser zu trennen. Erst wenn demnach ein Sachverhalt vorliege, welcher einer der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ normierten Einkunftsarten zuzuordnen sei, hätte eine Beurteilung nach den Maßstäben bzw. Kriterien der LVO zu erfolgen.

Angewandt auf den gegenständlichen Sachverhalt sei davon auszugehen, dass die gegenständliche Betätigung in den Jahren 1996 bis 2002 keiner der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 normierten Einkunftsarten zuzuordnen sei. Die Wohnungen seien in diesem Zeitraum entweder selbst genutzt oder zu nicht fremdüblichen Bedingungen an nahe Angehörige vermietet worden. Wie dem zitierten Schriftsatz vom 26. März 2002 zu entnehmen sei, würden für beiden Wohnungen fremdüblich höhere Mieten zu vereinnahmen gewesen sein. Dazu komme, dass eine der Wohnungen gar nicht frei vermietbar gewesen wäre, da für die Mutter der Berufswerberin ein unentgeltliches Wohnungsrecht vereinbart und grundbücherlich eingetragen worden wäre.

Es sei daher die Vermietung für die Jahre 1996 bis 2002 steuerlich nicht anzuerkennen, weil

---

sie den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht entsprechen würde. Es sei daher eine Liebhabereibeurteilung für diesen Zeitraum entbehrlich.

Der Hochwasserschaden im Jahr 2002 sei daher nicht im Bereich von Wirtschaftsgütern angefallen, die für die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet werden würden, sondern im privaten Bereich. Die Instandsetzungskosten seien daher nicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung absetzbar.

Die der Amtspartei zunächst vorgelegten, aber wieder retournierten Belege seien im Berufungsverfahren nicht vorgelegt worden. Es hätte daher auch nicht überprüft werden können, welche Instandsetzungsaufwendungen diesbezüglich angefallen wären und ob die Zuschüsse der öffentlichen Körperschaften (Land, Gemeinde) oder Versicherungsvergütungen von den aufgewendeten Beträgen abgezogen worden wären.

Für den Zeitraum Herbst 2003 bis zum Verkauf der Wohnungen (2005/2006) sei zu prüfen, ob die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer steuerlich anzuerkennenden Betätigung zuzurechnen seien. Es sei in allen drei Jahren ein Überschuss der Werbungskosten erklärt worden (auch ohne Berücksichtigung der Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen), wobei in allen drei Jahren AfA und Fremdkapitalzinsen die erklärten Einnahmen übersteigen würden.

Zur rechtlichen Beurteilung sei auszuführen:

Nach § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 würden der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen (§ 28).

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 seien zufolge des Abs. 4 der Gesetzesstelle bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in den zitierten Bestimmungen sei abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen steuerlich zu berücksichtigen sein würden, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen würden. Andernfalls sei Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) seien steuerlich weder ausgleichs-, noch vortragsfähig. Allfällige „Zufallsgewinne“ würden nicht besteuert werden (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstünden. Die Annahme von Liebhaberei könne in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liege gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei dann nicht

---

vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn das vorstehenden Satzes geändert werde. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gelte als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Unter Gesamtüberschuss sei gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG1994 gelte nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171, ausführe, sei die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise Aussicht habe, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägigen nach einem solchen Erfolg, hätte demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (VwGH 24.6.1999, 97/15/0082).

Die Behörde könne allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob die Steuerpflichtige geplant habe, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob sie die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant habe. Daher werde es, wenn die Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstelle, an ihr gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vorneherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe (VwGH 24.6.1999, 97/15/0082 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, weiters vom 23.11.2000, 95/15/0177). In diesem Zusammenhang komme aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung beträfen (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017, und die dort zitierte Judikatur, sowie vom 24.6.1999, 97/15/0082).

Dass mit dem Verkauf der Wohnungen bereits zwei Jahre nach dem Beginn (Fremd-) Vermietung gestartet worden wäre, lasse nach Ansicht des Bearbeiters den Schluss zu, dass der Verkauf bereits beabsichtigt gewesen wäre. Lege man einen abgeschlossenen Zeitraum der Beurteilung zugrunde, sei von Liebhaberei auszugehen (keine Anerkennung der Verluste).

---

Die Berufungswerberin hätte im Übrigen auch den Nachweis nicht erbracht, dass die Betätigung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes von 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss führen werde. Eine derartige Prognoserechnung für den Zeitraum ab 2003 liege nicht vor. Die Erlöse aus der Veräußerung der Wohnung seien dabei nicht zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2006 wurde im Hinblick auf obige Berufungsentscheidung der **Antrag auf Vorlage** der Berufungen zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Dieser Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

Aus den Ausführungen der Amtspartei könnten zwei Hauptteile abgeleitet werden:

Die Vermietung vom Kauf bis zum Hochwasser 2002 und andererseits die Vermietung nach dem Hochwasser 2002.

Grundsätzlich würde festgehalten werden, dass es unwichtig sei, dass eine Fremdvermietung erst nach dem Hochwasser begonnen haben solle. Bereits bei Kauf des Gebäudes bis circa Ende 1995 wäre das Untergeschoß durch E.S. und A.S. bewohnt gewesen, dies seien Fremde. Auch die Miete ab circa 1996 durch H.M. (den Ex-Gatten der Berufungswerberin) könne wohl nicht als naher Angehöriger betrachtet werden, zumal er die Wohnung mit seiner zweiten Frau bewohnt habe und es darum die Bevorzugung eines ehemaligen Mitarbeiters zu gleichem Preis gegeben habe.

Hinsichtlich der Ausführung der Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen bleibe festzuhalten, dass es nach außen ersichtlich wäre, dass das gesamte Haus Haus vermietet gewesen wäre. Dies sei sowohl gegenüber der Gemeinde X. und den finanzierenden Banken, als auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden. Des Weiteren müsse die Miete einem Fremdvergleich standhalten.

Laut einer Broschüre des Konsumentenschutzverbandes hinsichtlich Mietrecht werde festgehalten, dass für bestimmte Mietverträge ab 2001 der Kategorie A 2,64 €, Kategorie B 1,98 €, Kategorie C 1,52 € und der Kategorie D 0,56 € als angemessen anzusehen seien. Klar sei, dass für die Wohnung des Obergeschoßes sicherlich Kategorie A zutreffend sei und für die Wohnung des Untergeschoßes Kategorie B, da es sich dabei um eine umgebaute Kellerwohnung mit teilweise nur Fensternischen handle. Die Nutzfläche des Obergeschoßes betrage rund 150 m<sup>2</sup> zuzüglich diverser Gänge und es ergebe sich somit eine angemessene Miete von rund 400,00 €. Für das Untergeschoß ergebe sich bei rund 100 m<sup>2</sup> Nutzfläche eine angemessene Miete von rund 200,00 €. Die konkrete Höhe der angemessenen Miete sei im Gesetz nicht festgelegt, es müsse je nach dem Einzelfall der zuvor angeführten Kategorien, Größe und Lager gesondert beurteilt werden. In einem gerichtlichen Verfahren oder in einem Verfahren vor der Schlichtungsstelle könne eine Angemessenheit durch einen Sachverständigen beurteilt werden.

---

Die Einführung der Richtwertmiete wäre eine Änderung der Wohnrechtsreform 1994 gewesen und könnte daher ab dann für die vermieteten Wohnungen eventuell als Vergleichswert dienen.

Weiters gebe es seit 1. April 2003 eine Richtwertetabelle der einzelnen Bundesländer für entsprechende Mietpreise. In dieser Richtwertetabelle sei Oberösterreich, somit der Zentralraum Linz, mit 4,69 € je m<sup>2</sup> enthalten. Dieser Betrag reduziere sich für die Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge laut Tabelle bei einer Baubewilligung zwischen 10 und 20 Jahren um 0,99 €. Somit würde sich zumindest für das Obergeschoß Kategorie A ein Vergleichsmietwert von 550,00 € errechnen lassen. Dies würden zum damaligen Zeitpunkt 7.600,00 S gewesen sein. Die Zahlung der Mutter 7.000,00 S könne somit durchaus als fremdüblich bezeichnet werden.

Auch die Wohnungsvermietung im Untergeschoß, die vorab fremd erfolgt sei, nämlich an E.S. und A.S. und später dann an die Familie H.M. aus Erinnerung 5.000,00 S seien daher fremdüblich, diese wären jedoch ohnehin an Fremde vermietet worden, sodass ein fremdüblicher Vergleich nicht stattzufinden habe.

Die kurzfristige Vermietung für 2.000,00 S an ihren Sohn aus erster Ehe sei sicherlich knapp, aber auf Grund der damaligen Wohnungsmarktsituation als durchaus angemessen zu betrachten. In der Folge sei die Miete wie auch von der Amtspartei angeführt entsprechend erhöht worden. Die neuerliche Vermietung für 390,00 € liege dann wiederum bei Weitem über den Mietpreisrichtlinien und erfolge aus dem Ansatz, dass durch die abgeschlossenen Renovierungsarbeiten und den damit verbundenen Umbauarbeiten der Wohnstandard entsprechend verbessert werden habe können.

Hinsichtlich der angeführten Miete der Familie Y. für monatlich 1.200,00 € würden entsprechende Berechnungen beigelegt sein, die zu jeder Zeit einen Überschuss aus der Vermietung erkennen lassen würden.

Weiters bleibe festzuhalten, dass bereits beim Kauf der beiden Wohnungen das Wohnrecht für ihre Mutter bestanden habe und keine nachträgliche Beeinträchtigung entstanden sei. Der Preis der Wohnungen beinhaltete bereits das Wohnrecht ihrer Mutter, sodass hier bereits beim Kaufpreis mit einem dementsprechenden Abschlag Rechnung getragen worden sei, der sich in der Folge über die AfA spiegle.

Nach der Überprüfung des § 21 BAO, nach dem vorerst der wahre wirtschaftliche Gehalt zu beurteilen sei, könne jedenfalls davon ausgegangen werden, dass Einkünfte zu erzielen seien gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 und es würden somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Punkt 6. anfallen.

Bei der Überprüfung von Verträgen zwischen Angehörigen solle ebenfalls auch Berücksichtigung finden, dass es niemals geplant gewesen wäre, selbst das Haus Haus zu

bewohnen, sondern dass es lediglich als Investitionsobjekt und somit für Vermietung und Verpachtung im vornhinein festgelegt erworben worden wäre, da sie selbst zu diesem Zeitpunkt eine eigene Immobilie gehabt hätte und diese auch bewohnt haben würde. Lediglich außergewöhnliche Umstände, nämlich die Anspruchnahme von Haftungen in der Zukunft, hätten sie gezwungen, ihr damaliges Wohnhaus zu verkaufen und zeitweilig Teile der Liegenschaft selbst zu bewohnen.

Nicht richtig sei, dass es keinerlei Mietverträge gegeben habe. Sehr wohl seien diverse Mietverträge vorhanden gewesen. Jedenfalls aus dem Gedächtnis ergänzt, für die Familie A.S. und E.S. und für die Familie H.M., zumal in diesen Verträgen Bestimmungen enthalten gewesen wären, die einen jederzeitigen Zugang für die Wohnung durch den Vermieter vorgesehen gehabt hätten, da im Falle von Grundwassereinbruch ein Zugang zu diesen Wohnungen bereit gestellt werden müsse, da dies in der Vergangenheit....

Es sei auch nicht richtig, dass eine Argumentation erfolgt wäre, dass fremdüblich höhere Mieten zu vereinbaren gewesen sein würden. Es sei im Schreiben vom 26. März 2002 lediglich darauf hingewiesen worden, dass es derzeit keine räumliche Trennungen – neuerliche Umbaumaßnahmen – geben könne, die eine höhere Miete zulassen würden.

Daran gedacht worden sei ursprünglich, den Wohnraumanteil des TOP 2 mit rund 200 m<sup>2</sup> umzubauen und daraus zwei getrennte Tops mit je 100 m<sup>2</sup> zu machen. Dies wäre jedoch weder beim Kauf vorgesehen, noch in der Folge gemacht worden und würde neuerliche Umbauarbeiten notwendig gemacht haben, dann würden höhere Mieten erzielbar gewesen sein.

Richtig sei, dass die Wohnung für rund 730,00 € voraussichtlich zu vermieten gewesen wäre, jedoch laut damaligem Immobilienmarkt wäre das Wohnrecht ihrer Mutter bereits beim Kauf vorhanden gewesen, sodass entsprechend niedrige Kaufpreise bezahlt hätten werden müssen und somit ein niedriger Wertansatz gegeben sei. Die Berechnung eines Barwertes dieses Wohnungsrechtes würde ergeben, dass der Kaufpreis um rund 121.850,00 € durch das Wohnrecht gemindert gewesen wäre, was bei einer Monatsbetrachtung rund 152,00 € betragen würde.

Die Überprüfung der Kriterien der Liebhaberei würden jedenfalls ergeben, dass über dem beabsichtigten Mietzeitraum, nämlich unbegrenzt, das Objekt ausschließlich zur Vermietung erworben worden sei, ein Überschuss erzielbar gewesen sein würde. Bereits im Schreiben aus 2002 sei festgehalten worden, dass im Jahr 2002 ein Überschuss zu erwarten sei, lediglich die außergewöhnlichen Umstände des Jahrhunderthochwassers am 13. August 2002 hätten dazu geführt, dass diese Prognosen nicht mehr eintreffen hätten können. Es seien dies außergewöhnliche Umstände durch höhere Gewalt und diese würden dem Vermieter nicht angelastet werden können.

Für den Zeitraum der neuerlichen Vermietung nach dem Hochwasser 2002 bleibe festzuhalten, dass es richtig sei, dass hier vorläufig kein Überschuss entstanden sei, die beilegende Prognoserechnung beweise jedoch, dass bereits ab dem ersten Tag der Vermietung ein jährlicher Überschuss von mehr als 4.000,00 € zu erzielen gewesen wäre. Die Verträge seien abgeschlossen worden, lediglich der anschließende Rechtsstreit hätte den Überschuss der Vermietung verhindert. Ein entsprechender Teilschriftverkehr aus dem Jahre 2004 liege der Stellungnahme bei. Der weitere Schriftverkehr könne über die Anwälte sicherlich bei Bedarf besorgt werden.

Lediglich dieser Rechtsstreit sei Grund dafür, dass die Werbungskosten in diesem Jahr die Einnahmen übersteigen würden, zumal die Familie Y. die Zahlungen eingestellt hätte und erst Teilzahlungen aus Klage und Exekution zur teilweisen Einbringung geführt hätten.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass erstens niemals Fremdüblichkeit gegeben gewesen wäre, da es sich um Verträge naher Angehöriger handeln würde, seien daher unrichtig, da bereits während der ersten Zeit der Vermietung an Fremde vermietet worden wäre und die Mietpreise sich auch in der Folge an den Richtlinien des Wohnrechtes orientiert hätten.

Weiters seien trotz eines bestehenden Wohnrechtsrechts, das bereits beim Kauf auf dem Gebäude bestanden hätte, auch von nahen Angehörigen darüber hinaus Zahlungen geleistet worden, die ebenfalls der Angemessenheit standhalten würden.

Hinsichtlich der Folgen des Hochwassers sei es unumstritten, dass ein Schaden von mehr als 150.000,00 € (siehe Unterlagen der Landesregierung) und die entsprechenden Instandhaltungsarbeiten abzüglich der Zuschüsse in weiterer Folge zu Kosten geführt hätten. Eine weitere Vermietung nach dem Hochwasser sei durchaus keiner Liebhaberei zuzuordnen, da zu entsprechenden Preisen vermietet worden wäre, die wiederum der Fremdüblichkeit entsprechen würden und die Familie Y. auch keinerlei bekannte, verwandte oder auch nur in entferntester Art Angehörige gewesen wären und lediglich der Rechtsstreit, nämlich das Nichtbezahlen der Familie Y. und die daraus resultierende Klage durch die Vermieterin zu niedrigeren Mieteinnahmen geführt hätten.

Unter Anderem wurde folgende Aufstellung eingereicht:

Überschussrechnung ab Vermietung Y.	
Vereinbarte Miete	1.200,00
Jahresmiete	14.400,00
AfA	3.322,31
Zinsen	6.500,00

Überschuss pro Anno	4.577,69
---------------------	----------

Am 10. Oktober 2006 wurden obige Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

In Bezug auf die Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide wurde folgender **Ergänzungsvorhalt am 18. Dezember 2007** an Bw. gerichtet:

*"Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs.3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

*Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund einer Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides ist zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.*

*Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 128).*

*Die Berufungen gegen die gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide wurden mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide begründet.*

*Sie werden daher aufgefordert, eine Begründung nachzureichen und bekannt zu geben, ob die Berufungen aufrecht bleiben.*

*Zusätzlich wird auf das Entstehen des Abgabenanspruches gemäß § 4 Abs. 1 lit a Z 2 BAO verwiesen.*

*Für die Einkommensteuer entsteht dieser mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird."*

Mit **Schreiben vom 11. Jänner 2008** wurde wie folgt geantwortet:

Die Berechnung der Anspruchszinsen beruhe auf geänderten Einkommensteuerbescheiden, die durch die nachträgliche Beurteilung der Liebhaberei entstanden seien. In der Berufung zu den Einkommensteuerbescheiden sei bereits erläutert worden, dass es sich dabei um

Auswirkungen des Jahrhunderthochwassers handle, wodurch eine Weitervermietung des Objektes wegen gänzlicher Zerstörung nicht mehr möglich gewesen wäre und weiters durchaus fremdüblich weiter vermietet worden sei. Die geringen Mieteinnahmen nach dem Hochwasser wären einerseits entstanden durch den Hochwasserschaden und andererseits durch Rechtsstreitigkeiten mit den Mietern, wodurch die offenen Mieten eingeklagt worden wären und somit nicht zugerechnet hätten werden können. Die Erzielung des geforderten Überschusses aus der Vermietungstätigkeit wäre somit durch ein rückwirkendes Ereignis nicht mehr möglich gewesen.

§ 205 BAO verweise darauf, dass Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen seien, als die Nachforderung Folge eines rückwirkenden Ereignisses sei und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen würden.

Weiters verweise § 207 BAO darauf, dass die Abgabenbehörde von der Festsetzung Abstand nehmen könne, soweit Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen wären. Dies sei jedenfalls der Fall und es sei das Hochwasser samt dem entstandenen Schaden von rund 180.000,00 € der Abgabenbehörde nachgewiesen worden.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 20. August 2008** wurden folgende Fragen an die Berufungswerberin gerichtet:

"1.

*Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen betreffend die gegenständliche Vermietung für die Jahre 2004, 2005 und 2006 sind einzureichen.*

2.

### ***Erdgeschoß***

*Laut Aktenlage wurde die Wohnung im Erdgeschoß von ihrer Mutter benutzt bis zum Zeitpunkt des Hochwasserschadens.*

*Diese ist eine nahe Angehörige iSd Judikatur des VwGH.*

*Da bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Sie müssen eindeutig sein, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zuzulassen.*

*Für den Bereich des Steuerrechtes werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen):*

- 
- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
  - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
  - zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

*Nach Aktenlage liegen keine Mietverträge vor. Sie werden nun ersucht darzulegen, welche mündlich getroffenen Vereinbarungen es mit Ihrer Mutter gegeben hat. Wie erfolgte die Zahlung der Miete? Nachweise sind einzureichen. Wie ist die Höhe der Zahlung zustande gekommen? Berechnungen sind einzureichen.*

*Der Senat geht davon aus, dass es nicht fremdüblich ist, dass bei Vorliegen eines grundbürgerlich festgehaltenen Wohnrechtes vom Benutzer der Wohnung dennoch Miete gezahlt wird. Ein fremder Dritter, dem ein solches Wohnrecht zusteht, würde keine zusätzlichen Zahlungen mehr geleistet haben.*

*Nehmen Sie dazu Stellung!*

*In der Folge ist das „Vertragsverhältnis“ mit Ihrer Mutter steuerlich nicht anzuerkennen, es liegt eine private Veranlassung zu Grunde. Im Hinblick auf die Wohnung im Erdgeschoß ist folglich schon aus diesem Grund keine Einkunftsquelle gegeben.*

3.

### ***Untergeschoß***

*Nach den von Ihnen eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden im Jahr 1995 in Summe Mieteinnahmen in Höhe von 261.800,00 S erzielt. Da zwei Wohnungen zur Verfügung gestanden sind, von Ihnen selbst als Miete für das Untergeschoß 5.000,00 S pro Monat und für das Erdgeschoß 7.000,00 S pro Monat angegeben worden sind, ist der angeführte Betrag nicht erzielbar. Klären Sie die Differenz auf!*

*Hingewiesen wird darauf, dass in dieser Rechnung aus dem Jahr 1995 weder Betriebskosten, Versicherungen, Instandhaltungskosten, noch ein Mietausfallrisiko einberechnet sind. Bei Berücksichtigung dieser Faktoren würde auch für das Jahr 1995 kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar gewesen sein. Der Senat geht daher davon aus, dass auch die Vermietungstätigkeit im Jahr 1995 – falls weitergeführt – nicht zu einem solchen Überschuss geführt hätte. Wie unten angeführt, liegt es an Ihnen, Beweise (etwa in Form einer Prognoserechnung) zu erbringen.*

*Welche Wohnung wurde zu welchem Zeitpunkt an eine Familie S. vermietet?*

*Weshalb hat der Mietvertrag geendet? In welcher Form wurden neue Mieter gesucht? Machen Sie die Suche nach neuen Mietern glaubhaft!*

*Nach Aktenlage wurden von Ihnen für das Jahr 1996 folgende Angaben gemacht:*

1-6/96: H.C. : 10.275,00 S/ Monat für eine Wohnung;

1-12/96: H.G. : 7.000,00 S/Monat für eine Wohnung;

1-9/96:H.M.: 4,500,00 S/Monat für eine Wohnung.

Da Sie nach eigenen Angaben zwei Wohnungen zur Verfügung hatten, sind die obigen Vertragsverhältnisse aufzuklären.

Der Senat geht weiters davon aus, dass es sich bei ihrem ehemaligen Gatten nicht um einen fremden Dritten handelt und dieser jedenfalls iSd Angehörigenjudikatur einzustufen ist.

Weshalb wurde die Vermietung an Personen, die nicht mit Ihnen verwandt sind, beendet?  
War diese Beendigung von vornherein geplant?

Laut Aktenlage wurde das Untergeschoß im Jahr 1996 teilweise an Ihren Bruder vermietet und es liegen keine Mietverträge vor. Sie werden nun ersucht darzulegen, welche mündlich getroffenen Vereinbarungen es mit ihrem Bruder gegeben hat. Wie erfolgte die Zahlung der Miete? Nachweise sind einzureichen. Wie ist die Höhe der Zahlung zustande gekommen? Berechnungen sind einzureichen.

Nach Aktenlage wurde ab dem Jahr 1996 bis 6/2000 das Untergeschoß von Ihnen privat benutzt. Weshalb erfolgte keine Vermietung?

Die Bemühungen, Mieter zu finden, sind zu dokumentieren.

Ab Juni 2000 sei das Untergeschoß von Ihrem Sohn genutzt worden. Die diesbezüglichen Verträge sind einzureichen. Sollten keine bestehen, sind die mündlich vereinbarten Vertragspunkte darzulegen.

Weshalb ist die Miete im Mai 2001 von 2.000,00 S auf 3.000,00 S angehoben worden? Wann wurde die angekündigte neuerliche Erhöhung „nach dem Bundesheer“ durchgeführt?  
Wie erfolgte die Zahlung der Miete? Nachweise sind einzureichen. Wie ist die Höhe der Zahlung zustande gekommen? Berechnungen sind einzureichen.

Nach Ansicht des Senates würde bei einem fremden Dritten als Mieter nicht Rücksicht genommen werden auf dessen finanzielle Situation, wie etwa die Absolvierung des Bundesheeres.

Allein aus diesem Grund ist das Vertragsverhältnis mit Ihrem Sohn steuerlich nicht anzuerkennen, es liegt eine private Veranlassung zu Grunde. Im Hinblick auf die Wohnung im Untergeschoß ist folglich schon aus diesem Grund keine Einkunftsquelle gegeben.

Nehmen Sie dazu Stellung!

Unklar ist, weshalb – nach ihren Angaben – die die Vermietung vor dem Hochwasser betreffenden Unterlagen durch dieses vernichtet werden konnten. Das Untergeschoß sei vermietet worden – weshalb wurden von ihnen darin persönliche Unterlagen gelagert?

---

Wurde das Untergeschoß vor dem Hochwasser auch noch an andere Personen vermietet?

Wenn ja, an wen, wie lange und zu welchen Bedingungen?

Der Senat geht davon aus, dass jedenfalls ab 1996 bis vor dem Hochwasser im Jahr 2002 aus obigen Gründen keine Vermietungstätigkeit vorgelegen ist. Aufgrund der privaten Veranlassung ist die Frage der Liebhaberei nicht mehr zu prüfen. Eine Einkunftsquelle kann daher allenfalls ab einer fremdüblichen Vermietung im Herbst 2003 vorliegen.

4.

### **Vermietung ab Herbst 2003**

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 8.2.2007, 2004/15/0079) steht der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Da der Behörde nicht bekannt sein kann, ob die Vermietung unbegrenzt geplant war bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses oder nur für einen zeitlich begrenzten Zeitraum. Sie werden daher aufgefordert, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung (Betätigung ab dem Jahr 2003) nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Bei Vorliegen einer „kleinen“ Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Die mit Vorlageantrag vom 4. Oktober 2006 eingereichte „**Prognoserechnung**“ ist aus folgenden Gründen nicht geeignet darzutun, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könnte:

- Die AfA ist nicht nachvollziehbar und anhand der angefallenen Aufwendungen – auch im Zuge der Renovierung – zu dokumentieren.

Wie berechnen sich die Zinsen in Höhe von 6.500,00 € pro Jahr?

- Ein Mietausfallrisiko wäre jedenfalls miteinzubeziehen. Der Senat geht von einem solchen mindestens in der Höhe von 5% aus.

- Es ist davon auszugehen, dass diverse Werbungskosten jährlich anfallen werden. Diese werden jedenfalls bestehen aus Stromkosten, Betriebskosten, Versicherungsaufwand und Instandhaltungsaufwand.

Nach Ansicht des Senates konnte nicht nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung dargelegt werden, dass die Vermietung der beiden Wohnungen ab dem Jahr 2003 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Die beiden Wohnungen wurden im Jahr 2003 mit den Vorzeichen eines Hochwassers vermietet. Dass in Folge immer wieder Nässebeschäden auftreten können und Reparaturen und Renovierungsarbeiten notwendig sein werden, war zu diesem Zeitpunkt bereits anzunehmen. Unwägbarkeiten iSd ständige Judikatur des VwGH sind für den Senat nicht ersichtlich.

5.

Sämtliche Mieter ab dem Jahr 2003 sind anzuführen mit Namen und Adresse, Verwandtschaftsverhältnis, gemieteter Wohnung und Mietzeitraum.

Sämtliche Verträge sind einzureichen. Sollten mündliche Vereinbarungen getroffen worden sein, wären diese in den wesentlichen Vertragspunkten darzulegen. Wie wurde die Bezahlung abgewickelt? Zahlungseingänge sind zu dokumentieren. Wie ist die jeweilige Mietenhöhe zustande gekommen?

Um welche Firma handle es sich bei der EDV-Technik M.? Wer ist deren Inhaber, wer deren Geschäftsführer?"

Mit **Schreiben vom 3. November 2008** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2004 und 2005 würden beiliegen. 2006 hätte es keine mehr gegeben, da das Erdgeschoß mit 23. September 2005 und das Untergeschoß mit

2. Februar 2006 verkauft worden wäre.

2.

- Nutzung Mutter – Es sei richtig, dass das Erdgeschoß von ihrer Mutter bewohnt worden wäre. Die Vereinbarungen wären jedoch fremdüblich, dies zeige schon, dass sie als Angehörige ein Wohnrecht gehabt hätte, aber auf Grund der Fremdüblichkeit trotzdem ein Mietpreis bezahlt worden wäre. Dies erfolge ausschließlich auf Basis der Berechnung der Fremdüblichkeit. Ihre Mutter hätte überdurchschnittlich viel Wohnraum „blockiert“ (180 m<sup>2</sup>),

---

wodurch jedenfalls für den „überhöhten Wohnraumanteil“ Miete zu bezahlen gewesen wäre. Die Höhe der Zahlung sei aus der Bemessung des Mehrwohnraumes mit dem jeweils angemessenen Mietpreis erfolgt. Die Zahlung ihrer Mutter sei monatlich durch Überweisung auf ein Mietenverrechnungskonto erfolgt. Die Belege seien durch das Hochwasser vernichtet worden. Eine Zeugenaussage könne beigebracht werden.

3.

Untergeschoß – Es gebe keine Differenz aus den eingenommenen Mieten. Man hätte übersehen, dass es früher für das Erdgeschoß einen zweiten Mieter gegeben hätte (ergebe sich aus dem Ergänzungsvorhalt: Miete H.C., H.G. und H.M. hätten zusammen monatlich 21.775,00 S ergeben und dies würde eine Jahresmiete von 261.300,00 S ergeben). Hinsichtlich der Betriebskosten werde darauf verwiesen, dass dies bereits einmal mit dem Finanzamt diskutiert worden wäre. Es gäbe ein eigenes Hausverwaltungskonto, auf dem die monatlichen Betriebskosten, die gemeinsam zu tragen gewesen sein würden, einbezahlt worden wären und von dem auch die Kosten wieder bezahlt worden wären, sofern es keine Betriebskosten gewesen wären, die von den Mietern selbst zu tragen gewesen sein würden. Es handle sich dabei um Betriebskosten des gesamten Hauses und nicht nur jener Wohneinheiten, die in ihrem Besitz gewesen sein würden (nicht das ganze Haus wäre ihr Besitz gewesen!); letzte Excel-Datei für Betriebskostenabrechnung anbei.

Hinsichtlich des Fremdvergleiches würde sie noch festhalten, dass mit Ausnahme der Wohnung mit dem Wohnrecht selbstverständlich inseriert worden sei. Entsprechende Beweise seien diesbezüglich nicht mehr vorhanden, da das Hochwasser 2002 alle Unterlagen vernichtet hätte (Beweisfotos). Die heute zur Verfügung stehenden Unterlagen seien Kopien der Mieter, beschaffte Kopien bzw. Teilunterlagen, die sich noch beim Steuerberater befunden hätten.

Hinsichtlich der Prognoserechnung für 1995 – wie erbeten – siehe Beilage 6, hätte sich sehr wohl ein entsprechender Überschuss ergeben.

Familie S. würde einer der Mieter sein, die über die Inserate gefunden hätten werden können. Der Mietvertrag hätte durch Kündigung durch den Mieter geendet, da diese dann eine Eigentumswohnung erworben hätten. Für die Glaubhaftmachung der Suche nach neuen Mietern würden gerne Zeugenaussagen beigebracht werden können (H.M., J.M., H.C., H.I., H.G.). So seien unter anderem Mieter für das Untergeschoß abgelehnt worden, da H.M. eine höhere Miete bezahlt hätte, als diese angeboten hätten (Gedächtnisprotokoll Herr K. – damals wohnhaft in Wels – hätte für das Untergeschoß eine Miete von 3.800,00 S geboten, für das Obergeschoß 6.500,00 S).

Hinsichtlich der Zahlung der Miete durch ihren Bruder sei diese ebenfalls durch monatliche Überweisung auf das Mietenverrechnungskonto erfolgt, von welcher dann die Kreditrate

---

abgebucht worden wäre.

Hinsichtlich der Privatnutzung von 1996 bis 6/2000 sei diese notwendig gewesen, da sie durch die Einlösung einer Haftung für die Bank für die M. GmbH ihr eigenes Privathaus verkaufen hätte müssen und dadurch einen Teil der Wohnräumlichkeiten zur Eigennutzung benötigt hätte. Es wäre ihnen nicht möglich gewesen, mit damals 5 Kindern (3 eigene und 2 Stiefsöhne) anderweitig Wohnraum zu finden.

Hinsichtlich der Vermietung an ihren Sohn ab 2000 seien alle Unterlagen, die vorhanden gewesen sein würden, vorgelegt worden. Der Rest würde sowohl bei ihm, als auch bei ihr vom Hochwasser vernichtet worden sein.

Die Zahlung der Miete durch M.M. sei ebenfalls durch Überweisung erfolgt. Hinsichtlich der Mietberechnung müsse sie leider wieder auf die Vernichtung aller Unterlagen durch das Hochwasser 2002 verweisen.

Die Erhöhung der Miete 2001 hätte ihres Wissens einer Ausweitung im Mietverhältnis entsprochen, er hätte das Untergeschoß angemietet, welches sich durch mehrere Teilbereiche ausgezeichnet hätte: Wohnraum, Geschäftsräume, Lagerräume, Werkstatt, gemeinschaftliche Räume für das gesamte Haus. Es sei eine Ausdehnung der Räumlichkeiten erfolgt. Auf den Fotos sei der zweite Eingang ersichtlich, auf den die Vermietung damals ausgedehnt worden wäre.

Hinsichtlich der Rücksicht auf die finanzielle Situation wäre dies insofern durchaus fremdüblich, da das Untergeschoß grundsätzlich sehr schwierig zu vermieten gewesen sein würde, da die Wohnung mit 2/3 unter dem Erdniveau gelegen gewesen wäre und sie nur spezielle Genehmigungen der Gemeinde gehabt hätte, die auch in der Folge zu Problemen mit den Mietern (Y.) geführt hätten. Deshalb hätte hier keine normale Zinsberechnung angestellt werden können, auch hätten nur schwierig Mieter gefunden werden können. Hier könne gegebenenfalls eine Zeugenaussage vom Anwalt der Berufungswerberin beigestellt werden, der für sie die langwierigen Verhandlungen mit der Gemeinde geführt hätte.

Hinsichtlich der vom Hochwasser vernichteten Unterlagen werde festgehalten, dass sie bis Mai 2002 selbst noch einen Wohnsitz im Haus gehabt hätte, der zwar von ihr nicht genutzt worden wäre, aber sie hätte dadurch die Lagerräume im Haus selbst nutzen können. Hier wären außer persönlichen Dingen auch Buchhaltungsunterlagen von ihr selbst ebenso wie von ihren Kunden (aus der Zeit M. – Datenverarbeitung und B.KEG) gelagert worden. Genauso wie private Kleidung, Unterlagen und sonstige Kleinigkeiten, die sich im Laufe eines langjährigen Hausstandes ansammeln würden. Es hätte ein eigener Schrankraum im Vorbereich des inneren Hauseinganges bestanden, welcher beim Hochwasser zur Gänze vernichtet worden wäre.

4.

---

## Vermietung ab Herbst 2003

Grundsätzlich wäre die Vermietung unbegrenzt geplant gewesen, da sie selbst ja anderweitigen Wohnsitz gehabt hätte. In der Folge wäre auch geplant gewesen, mit Überschüssen aus der Vermietung das oberste Stockwerk, Besitzer E.B., noch aufzukaufen – siehe damaliges Vorkaufsrecht grundbürgerlich auch festgelegt. Dies ergebe sich schon daraus, da sie damals sowohl betrieblich, als auch privat schon keinen Lebensmittelpunkt mehr in X. gehabt hätte. In der Folge hätte sie weiters sogar eine außergerichtliche Einigung mit ihrer Mutter erzielen können, die ihr Wohnrecht aufgegeben hätte, sodass in Folge alle Wohneinheiten für eine Vermietung zur Verfügung gestanden wären.

Nach Austrocknung der Wohneinheiten seien die Wohneinheiten wiederum inseriert worden, wobei sich dieses Mal mehrere Interessenten gemeldet hätten. Interessant würde jedoch damals für sie die Familie Y. gewesen sein, die das Erdgeschoß zu Wohnzwecken und das Untergeschoß zu betrieblichen Zwecken benötigt und in der Folge auch beide angemietet hätte. Leider sei damit in der Folge ein erheblicher Rechtsstreit entstanden – siehe Beilage 7 bis 10. Von den Neuen Mietern seien nicht einmal die üblichen Kosten (Mietvertrag, Vergebührungs-etc.) bezahlt worden, wodurch sie diese als Mithafter begleichen hätte müssen. Die Miete, als auch die Betriebskosten seien in der Folge von ihrem Anwalt eingeklagt worden.

Für sie sei der Eintritt des Hochwassers im August eine konkrete Unwägbarkeit gewesen, durch die eine weitere Vermietung nicht mehr gegeben gewesen wäre und somit der geplante Überschuss auch nicht mehr erzielt hätte werden können. Nicht nur das, der Hochwasserschaden hätte sie auch an das finanzielle Ende gebracht, da für einen Schaden von 121.000,00 € nur geringe Abgeltung aus den Mitteln des Hochwasserfonds erfolgt wäre, da das Haus nicht ihr Hauptwohnsitz gewesen wäre.

Hinsichtlich des Einwandes einer nicht nachvollziehbaren AfA in der Prognoserechnung würde erwähnt werden, dass die AfA seinerzeit vom Finanzamt festgesetzt worden wäre. Damals wäre ein anteiliges Ausscheiden des Grundanteiles durch das Finanzamt erfolgt. Eine Änderung durch sie sei nur insoweit erfolgt, dass bei Eigennutzung der entsprechende eigene Anteil in m<sup>2</sup> ausgeschieden worden wäre. Hinsichtlich der Zinsberechnung siehe Kreditvertrag. In der Folge sei um eine früherer Rentabilität zu erreichen nach Wegfall eines Mieters eine Umfinanzierung vorgenommen worden. Es sei eine Finanzierung vorerst in CHF und Yen, in der Folge dann nurmehr in CHF erfolgt. Dadurch hätten die Zinsenzahlungen entsprechend gesenkt werden können. Der Finanzierungsbetrag wäre 3.500.000,00 S gewesen bei damals rund 3,3% im CHF-Bereich und 1,7% im Yen-Bereich ergebe dies eine Durchschnittsbelastung von rund 6.500,00 € Zinsen p.a. (Beilage 11).

Im Oktober 2003 sei zunächst die Vermietung an die Familie Y. erfolgt sowohl im Erdgeschoß,

als auch im Untergeschoß (Beilage 12 – Mietvertrag). Das Erdgeschoß sei zu Wohnzwecken mit 600,00 € monatlich und das Untergeschoß zu betrieblichen Zwecken zu 600,00 € monatlich vermietet worden. Später sei ein Teil in Bezug auf die Nässebeschäden und Probleme auf 400,00 € monatlich gesenkt worden.

In der Folge hätten die Mieter geklagt werden müssen und es sei mit 25. Juni 2004 die untere Wohnung retour genommen worden – (siehe Beilage 7) und mit 8. November 2004 die obere Wohnung.

Im Dezember 2004 sei die Vermietung des Untergeschoßes am M.M. erfolgt (siehe Beilage 12).

Mit August 2005 hätte M.M. den Mietvertrag aufgelöst, da er eine Partnerschaft eingegangen sei und seine Lebensgefährtin selbst eine Wohnung gehabt hätte. Seinen Betriebssitz hätte er verlegt. Im Dezember 2005 hätte man einen Teil der Betriebskosten der Familie Y. eintreiben können (siehe Beilage 13, 14).

Bei der EDV Technik M. handle es sich um das Unternehmen von M.M., der im Bereich EDV-Technik selbständig sei/gewesen wäre.

**Beigelegt** wurden unter Anderem folgende Unterlagen:

Überschussrechnung zum 31. Dezember 2004 und zum 31. Dezember 2005;

Kreditvertrag der Ehegatten Bw. und H.Mu. als Kreditnehmer vom 21. Dezember 1994 über eine Kreditsumme von 2.700.000,00 S; eine Aufstellung Betriebskosten für das Jahr 2004.

Eine Mietprognose, undatiert, wie folgt (Beilage 6):

Mietprognose	Basis alt		
Miete 1	10.275		
Miete 2	7.000		
Miete 3	4.500		
	21.775	261.300	Dies hätte der damaligen Kreditrückzahlung entsprochen, siehe Beilage 3
Instandhaltung Annahme		5.000	
Finanzierungskosten Darlehen laut Berechnung des damaligen Finanzierers		126.300	Linearer Zinsanteil (21.775 Rate, 240 Monate; 2.700.000,00 Kreditbetrag, Kontoauszug aus 1998 als Beweis – Beilage 4)

Anteilige AfA		45.716	
Überschuss		84.284	
	<b>20 Jahre</b>	<b>1,685.680</b>	

Weiters eine Zusatzvereinbarung zum Kreditvertrag vom 27. April/7. Mai 1999 vom 6. Februar 2002.

Der **Mietvertrag** vom Dezember 2004 mit M.M., nicht unterfertigt.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten:

*"I. Mietgegenstand*

*Zur Benützung als Geschäftswohnung und Büro*

*....130 m<sup>2</sup>*

*II. Vertragsdauer*

*Das Mietverhältnis beginnt am 1. Oktober...und wird auf die Dauer von 2 Jahren – auf unbestimmte Zeit – abgeschlossen. Vom Mieter kann dieser Vertrag auch innerhalb der Vertragsdauer – monatlich – vierteljährlich – zum Ende des Kalendermonats aufgekündigt werden.*

*III. Mietzins*

*Der monatliche Mietzins beträgt 390,00 €, welcher im Voraus spätestens bis am fünften Werktag des Monats zu entrichten ist. In diesem Betrag sind die auf das Mietobjekt anteilmäßigen entfallenden Betriebskosten inbegriffen."*

Ein Konvolut von drei Berechnungen:

Vermietungsberechnung I

Später, ATS	monatlich	p.a.	
Miete 1	5.000,00		
Miete 2	7.000,00		
	12.000,00	144.000,00	
AfA	3.809,67	45.716,00	
Instandhaltung		5.000,00	
Finanzierung		77.000,00	(3.500.000,00 2,2%)

<b>Überschuss</b>		<b>16.284,00</b>	<b>per anno</b>
Mietausfallrisiko		7.200,00	jedenfalls gedeckt

Berechnung II - Y.

Euro, Y.			
Miete 1	600,00		
Miete 2	600,00		
	1.200,00	14.400,00	
AfA		3.322,31	
Instandhaltung		363,36	
Finanzierung		5.595,31	
<b>Überschuss</b>		<b>5.118,52</b>	<b>per anno</b>
Mietausfallrisiko		720,00	jedenfalls gedeckt

Berechnung III – Y. Senkung

Euro, Y.			
Miete 1	600,00		
Miete 2	400,00		
	1.000,00	12.000,00	
AfA		3.322,31	
Instandhaltung		363,36	
Finanzierung		5.595,31	
<b>Überschuss</b>		<b>2.718,52</b>	<b>per anno</b>
Mietausfallrisiko		600,00	jedenfalls gedeckt

---

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist die Anerkennung der Vermietung zweier Wohneinheiten (je im Untergeschoß und im Erdgeschoß) im Haus Haus in den Jahren 1996 bis 2005 als Einkunftsquellen.

Nach § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 iVm § 28 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Wohnung im Untergeschoß wurde laut Aktenlage von 10/1996 bis 6/2000 von der Berufungswerberin selbst benutzt und nicht vermietet. Die diesbezüglich angefallenen Ausgaben sind jedenfalls mangels Vorliegen einer Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 nicht anzuerkennen.

### **Angehörigenverträge bis 2002**

Folgende Leistungsbeziehungen stellen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen iSd Judikatur des VwGH dar:

Erdgeschoß: H.C. (Bruder) und H.G. (Mutter) 1995 bis 2002

Untergeschoß: H.C. (Bruder; von der Berufungswerberin wurde trotz Aufforderung kein Zeitraum genannt), H.M. (ehemaliger Gatte) 1-9/1996, M.M. (Sohn) ab 7/2000.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu prüfen, ob Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben.

Unter nahen Angehörigen sind auch geschiedene Ehegatten zu verstehen (VwGH 24.3.1981, 2857/80).

Da bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Sie müssen eindeutig sein, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zuzulassen.

Für den Bereich des Steuerrechtes werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

---

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

### **Erdgeschoß:**

Im Hinblick auf die „Vermietung“ an die Mutter von 1995 bis 2002 konnte kein schriftlicher Mietvertrag eingereicht werden. Auf Nachfrage im Ergänzungsvorhalt vom 20. August 2008 konnten auch keine mündlich vereinbarten Vertragsgrundlagen genannt werden.

Der Senat geht daher davon aus, dass keinerlei Vereinbarungen der Leistungsbeziehung zu Grunde gelegt worden sind.

Die geforderte **Publizität** ist aus diesem Grund nicht gegeben. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.7.2003, 97/13/0215, dargelegt hat, müssen, wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, die wesentlichen Vertragspunkte mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein.

Folglich ist aber auch der **eindeutige Inhalt** nicht erfüllt, da die wesentlichen Vertragspunkte nicht geregelt worden sind (Bestandgegenstand, Betriebskosten, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Kündigungsrechte, Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen,...).

Somit ist jedenfalls auch die **Fremdüblichkeit** nicht gegeben, da ein fremder Dritter keine Leistungsbeziehung eingehen würde, die in keiner Weise geregelt ist. Zudem würde ein solcher fremder Dritter auch deshalb keine Vereinbarungen eingehen, da ohnehin ein Wohnrecht besteht.

Die Leistungsbeziehung mit der Mutter ist folglich nicht anzuerkennen, es ist von einer familienhaften Veranlassung der Zahlungen auszugehen.

Im Hinblick auf die „Vermietung“ an den Bruder ab 1995 konnte kein schriftlicher Mietvertrag eingereicht werden. Auf Nachfrage im Ergänzungsvorhalt vom 20. August 2008 konnten auch keine mündlich vereinbarten Vertragsgrundlagen genannt werden.

Der Senat geht daher davon aus, dass keinerlei Vereinbarungen der Leistungsbeziehung zu Grunde gelegt worden sind.

Die geforderte **Publizität** ist aus diesem Grund nicht gegeben. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.7.2003, 97/13/0215, dargelegt hat, müssen, wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, die wesentlichen Vertragspunkte mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein.

Folglich ist aber auch der **eindeutige Inhalt** nicht erfüllt, da die wesentlichen Vertragspunkte nicht geregelt worden sind (Bestandgegenstand, Betriebskosten, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Kündigungsrechte, Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen,...).

Somit ist jedenfalls auch die **Fremdüblichkeit** nicht gegeben, da ein fremder Dritter keine

Leistungsbeziehung eingehen würde, die in keiner Weise geregelt ist.

Die Leistungsbeziehung mit H.C. ist folglich nicht anzuerkennen, es ist von einer familienhaften Veranlassung der Zahlungen auszugehen.

### **Untergeschoß:**

Im ersten Berufungsjahr wurde das Untergeschoß von Jänner bis September an den geschiedenen Gatten der Berufungswerberin vermietet.

Im Schreiben vom 19. November 1998 wurde von Bw. angegeben, dass es keinen Mietvertrag geben würde, im Vorlageantrag vom 4. Oktober 2006 wiederum wurde das Vorliegen eines Mietvertrages bejaht. Dieser wurde jedoch trotz Aufforderung nicht eingereicht. Auch die wesentlichen Vertragspunkte konnten von der Berufungswerberin nicht genannt werden.

Die geforderte **Publizität** ist aus diesem Grund nicht gegeben. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.7.2003, 97/13/0215, dargelegt hat, müssen, wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, die wesentlichen Vertragspunkte mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein.

Folglich ist aber auch der **eindeutige Inhalt** nicht erfüllt, da die wesentlichen Vertragspunkte nicht geregelt worden sind (Bestandgegenstand, Betriebskosten, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Kündigungsrechte, Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen,...).

Somit ist jedenfalls auch die **Fremdüblichkeit** nicht gegeben, da ein fremder Dritter keine Leistungsbeziehung eingehen würde, die in keiner Weise geregelt ist.

Die Leistungsbeziehung mit H.M. ist folglich nicht anzuerkennen, es ist von einer familienhaften Veranlassung der Zahlungen auszugehen.

Wie oben ausgeführt wurde ab Oktober 1996 bis Juni 2000 das Untergeschoß von Bw. selbst genutzt und keine Vermietung vorgenommen.

Ab Juli 2000 lag eine Nutzung durch den Sohn der Berufungswerberin, M.M., vor. Es konnte kein schriftlicher Mietvertrag eingereicht werden. Auf Nachfrage im Ergänzungsvorhalt vom 20. August 2008 konnten auch keine mündlich vereinbarten Vertragsgrundlagen genannt werden.

Der Senat geht daher davon aus, dass keinerlei Vereinbarungen der Leistungsbeziehung zu Grunde gelegt worden sind.

Die geforderte **Publizität** ist aus diesem Grund nicht gegeben. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.7.2003, 97/13/0215, dargelegt hat, müssen, wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, die wesentlichen Vertragspunkte mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein.

Folglich ist aber auch der **eindeutige Inhalt** nicht erfüllt, da die wesentlichen Vertragspunkte nicht geregelt worden sind (Bestandgegenstand, Betriebskosten, zeitlicher

Geltungsbereich des Vertrages, Kündigungsrechte, Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen,...).

Somit ist jedenfalls auch die **Fremdüblichkeit** nicht gegeben, da ein fremder Dritter keine Leistungsbeziehung eingehen würde, die in keiner Weise geregelt ist. Zudem ist es – wie der Berufungswerberin bereits im Ergänzungsvorhalt vom 20. August 2008 vorgehalten – nicht fremdüblich, bei Vereinbarung von Mietzahlungen darauf Rücksicht zu nehmen, ob der Mieter das Bundesheer absolviert, und daher geringe Einkünfte erzielt. Zudem konnte von der Berufungswerberin nicht eindeutig geklärt werden, weshalb sich die Miete zwischenzeitlich von 2.000,00 S auf 3.000,00 S erhöht hat.

Die Leistungsbeziehung mit M.M. ist folglich nicht anzuerkennen, es ist von einer familienhaften Veranlassung der Zahlungen auszugehen.

**Die Nutzung der beiden Wohneinheiten vor dem Hochwasser im August 2002 ist aus den oben angeführten Gründen nicht als Einkunftsquelle iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 anzusehen.**

Die geltend gemachten Verluste mindern das Einkommen der Berufungswerberin nicht.

### **Liebhabereibeurteilung ab dem Jahr 2003**

Strittig ist, ob die Vermietungstätigkeit von November 2003 bis August 2005 als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei einzustufen ist.

Ab der Veranlagung 1993 kommt die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 zur Anwendung.

Fraglich ist, ob es sich bei den zwei Wohnungen innerhalb eines Hauses um eine oder mehrere Beurteilungseinheiten iSd LVO handelt. Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt gesondert zu überprüfen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Wesentlich ist dabei, ob diese unterschiedlich bewirtschaftet werden. Die Rechtsprechung des VwGH (20.12.1994, 89/14/0075, 29.1.1997, 97/13/0015, 24.4.1997, 94/15/0126, 23.1.1996, 95/14/0137) ist widersprüchlich, geht aber zum Großteil davon aus, dass eine gesonderte Bewirtschaftung schon dann vorliegt, wenn die Wohnungen an verschiedene Personen vermietet werden.

Ab November 2003 wurden nach den Angaben der Berufungswerberin beide Wohnungen an die Familie Y. vermietet.

Es ist folglich eine Liebhabereiprüfung betreffend Untergeschoß und Erdgeschoß gemeinsam vorzunehmen.

Unstrittig liegt eine kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn

---

Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg cit ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg cit Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitrahmen nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer „kleinen“ Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Es liegt dabei auf Seiten des Berufungswerbers, die Liebhabereivermutung zu widerlegen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß über die wesentlichen Umstände Bescheid, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).

Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten.

Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen des Handelnden sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen.

Lediglich Unwägbarkeiten sind als unbeachtlich einzustufen und es ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

**Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen**

**Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).**

Die mit Vorlageantrag vom 4. Oktober 2006 eingereichte „Prognoserechnung“ ist aus folgenden Gründen nicht geeignet darzutun, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könnte: Bereits die für das erste Jahr der ganzjährigen Einnahmenerzielung – 2004 – angeführten Werte weichen von den erklärten in hohem Maß ab. Von den prognostizierten Einnahmen in Höhe von 14.400,00 € wurden lediglich 7.140,91 € erzielt. Die AfA wurde geschätzt mit 3.322,31 €, geltend gemacht wurden 7.632,83 €.

Zusätzlich ist noch auf folgende Positionen hinzuweisen:

- Die Höhe der AfA ist nicht nachvollziehbar. Von der Berufungswerberin selbst konnte die Zusammensetzung des Betrages von 7.632,83 € im Jahr 2004 nicht aufgeklärt werden.
- Ein Mietausfallrisiko wäre miteinzubeziehen. Der Senat geht jedenfalls von einem laut ständiger Judikatur des VwGH als unterste Grenze anzuwendenden Prozentsatz von 4 aus (im Erkenntnis vom 20.9.2006, 2005/14/0093, etwa wurde ein Ausfallsrisiko von 10% noch als angemessen betrachtet).
- Es ist davon auszugehen, dass diverse Werbungskosten jährlich anfallen werden. Diese werden jedenfalls bestehen aus Stromkosten, Betriebskosten, Versicherungsaufwand und Instandhaltungsaufwand.

Nicht berücksichtigt sind bei dieser Rechnung sonstige Werbungskosten sowie Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind jedoch für eine realitätsnahe Ertragsprognoserechnung unerlässlich (siehe etwa VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 20.9.2006, 2005/14/0093).

Trotz Aufforderung wurden solche Kosten von Bw. nicht nachgereicht.

Die Prognoserechnung berücksichtigt folglich in keiner Weise die tatsächlichen Verhältnisse am Beginn der Vermietung. Es besteht daher kein Bezug zur konkret von Bw. gewählten Art der Bewirtschaftung. Die im Zuge des Vorlageantrages eingereichte Prognoserechnung ist folglich nicht geeignet darzutun, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Auch die drei im Zuge des Schreibens vom 3. November 2008 eingereichten Berechnungen sind dazu nicht imstande.

Sie unterscheiden sich lediglich in der Höhe der angenommenen Einnahmen pro Jahr (10.464,80 €, 14.400,00 €, 12.000,00 €).

Die Argumentation der Berufungswerberin, dass der Rechtsstreit mit den Mieterinnen und deren fehlende Zahlungen einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten verhindert hätte, geht ins Leere. Auch bei Ansatz der höchsten der idealen Einnahmen laut den Berechnungen würde in jedem der Jahre 2003 bis 2005 ein Überschuss der Werbungskosten erzielt worden sein. Vom Beginn der Tätigkeit an war die Summe der Positionen Zinsen und AfA gemeinsam höher als die erzielten Einnahmen.

Die Prognoserechnung berücksichtigt folglich in keiner Weise die tatsächlichen Verhältnisse am Beginn der Vermietung. Es besteht daher kein Bezug zur konkret von Bw. gewählten Art der Bewirtschaftung. Bereits in den ersten Jahren der Vermietung wird von den laut den Prognoserechnungen angenommen Werten abgewichen.

Schon aus diesen Gründen können die Prognoserechnungen die Ertragsfähigkeit der Vermietung nicht nachweisen und erweisen sich daher als unschlüssig und nicht nachvollziehbar (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Zusätzlich ist noch auf folgende Positionen hinzuweisen:

- Die AfA ist nicht nachvollziehbar. Von der Berufungswerberin selbst konnte die Zusammensetzung des Betrages von 7.632,83 € im Jahr 2004 nicht aufgeklärt werden.

- Ein Mietausfallrisiko wäre jedenfalls miteinzubeziehen. Der Senat geht jedenfalls von einem laut ständiger Judikatur des VwGH als unterste Grenze anzuwendenden Prozentsatz von 4 aus (im Erkenntnis vom 20.9.2006, 2005/14/0093, etwa wurde ein Ausfallsrisiko von 10% noch als angemessen betrachtet).

- Es ist davon auszugehen, dass diverse Werbungskosten jährlich anfallen werden. Diese werden jedenfalls bestehen aus Stromkosten, Betriebskosten, Versicherungsaufwand und Instandhaltungsaufwand.

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind jedoch für eine realitätsnahe Ertragsprognoserechnung unerlässlich (siehe etwa VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 20.9.2006, 2005/14/0093). Die Instandhaltungskosten wurden lediglich in Höhe von 363,36 € berücksichtigt. Betriebskosten fehlen in der Berechnung gänzlich. Die eingereichten Überschussrechnungen gehen im Gegensatz dazu im Jahr 2004 von 2.080,30 € und im Jahr 2005 von 1.123,87 € Betriebskosten aus.

Trotz Aufforderung wurden solche Kosten von Bw. nicht nachgereicht.

Die im Zuge des Vorlageantrages eingereichte Prognoserechnung ist folglich nicht geeignet darzutun, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Es ist folglich mit einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen pro Jahr zu rechnen, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen iSd § 2 Abs. 4 LVO ist bei der vorliegenden Art der Bewirtschaftung nicht möglich gewesen.

Der Berufungswerber beruft sich auf so genannte Unwägbarkeiten iSd Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 25.11.1999, 97/15/0144), die auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen würden. Beispielhaft angeführt werden können unvorhersehbar gewordenen Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses oder unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner. Es ist jedoch in einer Einzelfallbetrachtung konkret festzustellen, ob gewöhnliches Vermietungsrisiko oder eine Unwägbarkeit vorliegt (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 170).

Die beiden Wohnungen wurden ab dem Jahr 2003 mit den Vorzeichen eines Hochwassers vermietet. Dass in Folge immer wieder Nässebeschäden auftreten können und Reparaturen und Renovierungsarbeiten notwendig sein werden, war zu diesem Zeitpunkt bereits anzunehmen. Unwägbarkeiten iSd ständige Judikatur des VwGH sind für den Senat nicht ersichtlich. Eine Unwägbarkeit in Form einer erhöhten Sanierungsbedürftigkeit, die erst im Nachhinein entdeckt worden wäre, kann daher nicht gefolgert werden. Dass es daher immer wieder zu Sanierungsmaßnahmen kommen musste, stellt ein typisches Betätigungsrisiko dar, der Sanierungsbedarf war erkennbar und zu erwarten (UFS vom 23.11.2004, RV/0130-G/04). Das Hochwasser ist bereits vor Beginn der Vermietungstätigkeit eingetreten und kann daher nicht als Unwägbarkeit Berücksichtigung finden.

Da die Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht widerlegt werden konnte und keine Unwägbarkeiten iSd ständigen Judikatur des VwGH vorliegen ist die gegenständliche Vermietungstätigkeit **ab dem Beginn im Jahr 2003 als Liebhaberei einzustufen**. Die erzielten Verluste sind nicht zu berücksichtigen.

## Angehörigenvertrag 2004

Im Hinblick auf die allgemeinen Voraussetzungen der Anerkennung von Angehörigenverträgen nach ständiger Judikatur des VwGH und die Angehörigeneigenschaft des M.M. wird auf die obigen Ausführungen verweisen.

Von Dezember 2004 bis August 2005 hätte der Sohn von Bw. das Untergeschoß genutzt. Von der Berufungswerberin wurde ein Mietvertrag vom „Dezember 2004“ eingereicht. Mündlich vereinbarte Vertragspunkte konnten nicht angeführt werden. Der Vertrag regelt das Leistungsverhältnis ab „1. Oktober...“. Unklar ist daher, ab wann die Leistungsbeziehung

beginnt. Sollte der Oktober 2004 vereinbart gewesen sein (was bei einem Einzug ab Dezember 2004 der Fall sein wird) ist zudem darauf zu verweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH rückwirkende Vereinbarungen steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind.

Schon aus diesem Grund ist die Leistungsbeziehung zwischen Mutter und Sohn daher nicht anzuerkennen.

Weiters wird die Dauer des Mietverhältnisses offen gelassen. Der Vertrag geht von "2 Jahre – auf unbestimmte Zeit" aus. Ebenfalls unklar ist, zu welchen Terminen der Mieter kündigen darf. Auch hier wird offen gelassen, ob monatlich oder vierteljährlich.

Der **eindeutige Inhalt** ist jedenfalls nicht gegeben, da die wesentlichen Vertragspunkte (siehe etwa VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034) nicht geregelt worden sind (Beginn des Mietverhältnisses, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Kündigungsrechte, Wertsicherungsklausel).

Somit ist auch die **Fremdüblichkeit** nicht gegeben, da ein fremder Dritter keine Leistungsbeziehung eingehen würde, die in einer solchen wagen Weise geregelt ist.

Die Leistungsbeziehung mit M.M. ist folglich nicht anzuerkennen, es ist von einer familienhaften Veranlassung der Zahlungen auszugehen. Die geltende gemachten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen sind nicht anzuerkennen.

**Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide war aus obigen Gründen als unbegründet abzuweisen.**

## **Umsatzsteuer**

Gemäß § 6 LVO findet bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO die einkommensteuerliche Liebhabereibetrachtung auch für die Umsatzsteuer Anwendung.

Im vorliegenden Fall erfüllt die Vermietung die Voraussetzungen einkommensteuerrechtlicher Liebhaberei und stellt eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO dar.

Die Einnahmen sind folglich nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits können aber auch keine Vorsteuern abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (16.2.2006, 2004/14/0082, 20.9.2007, 2005/14/0125) ist eine umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechtes als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerausschluss anzusehen.

**Auch die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.**

## **Anspruchszinsen**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund einer Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides ist zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 128).

Die Berufung gegen die gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide wurde mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide begründet und war daher wie oben ausgeführt **als unbegründet abzuweisen**.

Nach § 205 Abs. 6 BAO sind auf Antrag der Abgabepflichtigen Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisse (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen. Da laut Aktenlage kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt, geht die Argumentation der Berufungswerberin dahingehend ins Leere.

Vor dem Eintritt des Hochwassers lag – wie oben ausgeführt – keine Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die neuerliche Vermietungstätigkeit hat im Jahr 2003 begonnen und kann daher durch das Hochwasser im Jahr 2002 nicht rückwirkend beeinflusst werden.

Gemäß § 206 BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind.

Wie oben ausgeführt hat der Katastrophenschaden Hochwasser im Jahr 2002 keine abgabepflichtigen Vorgänge ausgelöst.

---

Vor dem Hochwasser war keine Tätigkeit iSd Einkunftsarten des EStG 1988 gegeben, erst nach dem Hochwasser wurde die Vermietung begonnen. Auch dieser Einwand der Berufungswerberin ist daher nicht zu berücksichtigen.

Linz, am 27. Februar 2009