



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/2917-W/09,
miterledigt RV/2918-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Vertr, vom 9. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2007 und vom 22. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 werden insofern abgeändert, als sie für endgültig erklärt werden. Im Übrigen wird die Berufung gegen diese Bescheide abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) qualifizierte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die die Berufungserberin (Bw) aus der Vermietung

- einer Eigentumswohnung in X-Str x/y, 9999 Wien, seit 2000 und
- eines Grundstücks samt Gebäude in einer Kleingartensiedlung in Y-Gasse y/x, seit 2008

geltend machte, als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei und versagte den beantragten Verlusten die Anerkennung.

Die Bw erhab innerhalb offener Rechtsmittelfrist am 9.7.2009 Berufung gegen folgende Abgabenbescheide:

- endgültige Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2007 vom 17.6.2009
- vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 22.6.2009
- endgültige Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2007 vom 17.6.2009
- vorläufiger Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.6.2009

Als Begründung wurde folgendes ausgeführt:

„1. Prognoserechnung X-Str x/y :

Das FA ist bei der Erstellung der Prognoserechnung davon ausgegangen, dass die im Kalenderjahr 2000 und 2001 durchgeführten Instandsetzungsarbeiten gem § 28 Abs 2 EStG 1988 in voller Höhe (1/10) als Abschreibung anzusetzen ist. Aus den Gesetzesmaterialien und aus den Erlässen zur Liebhabereiverordnung I und II ist jedoch eindeutig abzuleiten, dass in der Prognoserechnung die Werbungskosten im Sinne des § 28 Abs 2 EStG 1988 (Instandsetzungskosten) in Anschaffungskosten für das Gebäude umzurechnen und auf die Dauer von 67 Jahren abzuschreiben sind.

Des Weiteren entbehrt der Ansatz eines 4%-igen Mietausfallwagnisses sowie sonstiger Werbungskosten jeder Grundlage, und zwar aus folgenden Gründen:

Bei der Eigentumswohnung handelt es sich um einen generalsanierten Altbau. Der Mietvertrag wird jeweils für einen Zeitraum von 10 Jahren abgeschlossen und die Instandhaltungsverpflichtung obliegt vertraglich dem Mieter.

Warum nunmehr nach einer Vermietungsdauer von 10 Jahren ein Mietausfallwagnis für die restliche Laufzeit des Prognosezeitraumes in Ansatz gebracht wird, entzieht sich unserer Kenntnis, obwohl die Wohnung mit ziemlicher Wahrscheinlichkeit vom derzeitigen Mieter für einen Nachmietungszeitraum von weiteren 10 Jahren gemietet wird.

Um jedoch dem Instandhaltungsrisiko des Vermieters – sprich Eigentümers – gerecht zu werden, haben wir in einer verbesserten Prognoserechnung, die dieser Berufung beiliegt, jeweils am Ende des zehnten Jahres einen gesamten Instandhaltungsbetrag von € 2.500 bzw € 3.000 in Ansatz gebracht.

Auf Grund der beigelegten Prognoserechnung ergibt sich für die Eigentumswohnung eindeutig, dass die Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 LiVO somit widerlegt werden kann, da die Art, die Betätigung oder die Art der Bewirtschaftung in dem vom Gesetz geforderten absetzbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

2. Prognoserechnung Haus Y-Gasse :

Auch in dieser Prognoserechnung wurde vom FA von grundsätzlich falschen Annahmen ausgegangen.

Das im Kalenderjahr 2008 angeschaffte Gebäude wird derzeit einer Generalrenovierung unterzogen. Die voraussichtlichen Instandsetzungskosten wurden der Finanzbehörde mit € 200.000 mitgeteilt.

Da das Gebäude nach Fertigstellung ab dem 3. Quartal 2009 zur Vermietung gelangt und davon auszugehen ist, dass hier ebenfalls ein 10-jähriger Mietvertrag abgeschlossen wird, ist ein Mietausfallwagnis in Höhe von 4 %, wie dies das FA angenommen hat, unseres Erachtens nicht erklärbar.

Darüber hinaus dürfen wir Ihnen mitteilen, dass unsere Mandantin beide Liegenschaften selbst verwaltet und auch ihr Gatte als Finanzvorstand eines großen österreichischen Unternehmens dementsprechende Hilfeleistung bei der Erstellung der Steuererklärung gibt, sodass ein Ansatz von sonstigen Werbungskosten, wie vom FA angenommen, nicht zum Tragen kommen kann.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die im Kalenderjahr 2009 anfallenden Instandsetzungsaufwendungen durch Fremdkapital finanziert werden, wird sich auch noch immer ein Totalgewinn ergeben.

Auch in diesem Fall ist aus der beigelegten Prognoserechnung ableitbar, dass die Liegenschaft im Beobachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt und es sich daher um eine Einkunftsquelle handelt. ..."

Es wurde beantragt, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie bisher festgesetzt werden. Des Weiteren wurde die Vorlage an den UFS Wien beantragt, falls die Berufung abgewiesen wird.

Das FA legte am 20.8.2009 die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Der UFS forderte die Bw mit Schreiben vom 16.9.2009 auf, aktuelle Mietverträge für die Wohnung X-Str und für das Objekt Y-Gasse vorzulegen.

Am 25.9.2009 wurden die Mietverträge vorgelegt.

Mit Schreiben vom 25.1.2010 übermittelte der UFS einen Vorhalt folgenden Inhalts an die Bw:

„werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Objekt Y-Gasse_y/x

In der Berufung wird vorgebracht, das Gebäude werde derzeit einer Generalrenovierung unterzogen. Das Gebäude werde nach Fertigstellung ab dem 3. Quartal 2009 zur Vermietung gelangen.

Im aktuellen Mietvertrag, abgeschlossen mit dem Ehegatten Dr. M. X., beginnt das Mietverhältnis am 1.1.2009. Demnach darf der Mietgegenstand zu Bürozwecken verwendet werden und soll Hr Dr. X. dort sein Büro (Firma Immobilien) betreiben.

Nach von der Berufungsbehörde im Oktober 2009 durchgeföhrten Ermittlungen handelt es sich bei dem Objekt um ein Grundstück in einer Kleingartensiedlung.

Es ist weder eine Zufahrt zu dem Grundstück möglich noch ist – weder beim Eingang zur Kleingartensiedlung noch beim Eingang zum Grundstück – die Nummer der Parzelle angebracht.

Auch ist überhaupt kein Hinweis auf den Namen des Eigentümers oder auf eine Firmenaktivität (Firmenschild oä) zu finden, ebenso fehlt eine Klingel.

Auf dem Grundstück befindet sich zwar ein Gebäude, dieses wurde jedoch nicht renoviert und es ist auch keinerlei Bautätigkeit festzustellen.

Nach diesem festgestellten Sachverhalt geht der UFS davon aus, dass ggstdl Objekt im Jahr 2009 nicht vermietet wurde.

Die angekündigte Generalrenovierung hat noch nicht begonnen. In den Jahren 2008 und 2009 ist keine ernsthafte Vermietungsabsicht erkennbar.

Um Stellungnahme wird gebeten.

Sollten Sie mit diesen Ausführungen nicht einverstanden sein, werden Sie ersucht, begründete Einwendungen vorzubringen.

In diesem Fall wären vorzulegen:

- Zahlungsnachweise über die erfolgten Mietzahlungen -
- geeignete Nachweise für die Ausübung einer Bürotätigkeit auf diesem Objekt
- Nachweise über eine durchgeföhrte Renovierung bzw
- Nachweise, dass trotz nicht erfolgter Renovierung die Vermietung des Gebäudes tatsächlich erfolgte
- Nachweise über bezahlte Betriebskosten, aus denen die dauerhafte Nutzung ableitbar ist

-
- Einnahmen/Ausgabenrechnung hinsichtlich der Vermietungstätigkeit für das Jahr 2009
 - alle weiteren Nachweise, die gegen den vom UFS festgestellten Sachverhalt sprechen"

Festgestellt wird, dass es sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt, der erhöhten Nachweispflichten unterliegt."

Mit Schreiben vom 15.2.2010 beantwortete die Bw den Vorhalt wie folgt:

„.... Entgegen Ihren Annahmen ist das Gebäude an meinen Gatten vermietet. Dieser zahlt auch regelmäßig den Mietzins auf mein Konto.

Zuweg/Beschriftungen: Die Kleingartensiedlung ist leider nicht in meinem Besitz. Aus diesem Grund kann ich nicht darüber verfügen, dass ausreichende Kennzeichnungen oder Glocken am Kleingarteneingangstor angebracht werden.

Es ist richtig, dass keine Zufahrt bis zum Gebäude besteht. Jedoch befindet sich das Objekt in nur 40m Entfernung von der öffentlichen Zufahrt, der Zuweg ist gut begehbar und ganzjährig geräumt. Mein Gatte hat die Räumlichkeiten im Wesentlichen für die Lagerung seiner Mandantenakten in Verwendung. Zudem möchte ich betonen, dass ich auf die Führung seines Betriebs und der betrieblichen Nutzung und Verwendung seiner Ressourcen keinen Einfluss habe.

Wie Sie richtig feststellten, wurde der Umbau nicht im Q3 2009 in Angriff genommen. Dies insbes. aufgrund des zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftigen Baubescheides. Nunmehriger Baubeginn, so es die Wetterlage zulässt, ist 3/2010. ..."

Beigelegt waren Kontoauszüge über Mieteingänge des Jahres 2009 und eine vorläufige Einnahmen/Ausgaben Rechnung des Jahres 2009.

Mit Schreiben vom 8.3.2010 stellte die Bw den Antrag auf eine mündliche Verhandlung.

Mit Schreiben vom 31.3.2011 teilte die Bw betr Objekt Y-Gasse mit:

„.... nach Evaluierung unterschiedlicher Ausbau- und Sanierungsvarianten für die Liegenschaft 00, Y-Gasse..., wurde entschieden, den Altbestand abzureißen (keine Sanierung) und einen Neubau durchzuführen.

Gem. des derzeitigen Baufortschritts ist mit einer Fertigstellung bis Juli 2011 zu rechnen. Der Altbestand wurde zwischenzeitlich abgebrochen.

Ab dann ist eine Vermietung angedacht, zumal wir unseren Wohnsitz zwischenzeitlich nach Niederösterreich verlegt haben..."

Mit Schreiben vom 23.5.2011 ersuchte der UFS die Bw um Beantwortung folgender Fragen.

"1. Eigentumswohnung X-Str x/y

Es liegen die Mietverträge vom Mai 2001 (5 Jahre ab 1.6.2001) und vom Juli 2007 (3 Jahre ab 15.8.2007) vor.

- *War die Wohnung zwischen Ablauf des ersten und Beginn des zweiten Mietvertrags vermietet? Wenn ja, bitte um Vorlage des Mietvertrags!*
- *War bzw ist die Wohnung nach Ablauf des zweiten Mietvertrags vermietet? Wenn ja, bitte um Vorlage des Mietvertrags!*
- *Wie war das steuerliche Ergebnis aus der Vermietung der Eigentumswohnung 2010 (Einnahmen und Ausgaben)?*

2. Y-Gasse ...

Vorgelegt wurde ein Mietvertrag mit Dr. M. X. für ein Jahr, beginnend am 1.1.2009.

- War die Parzelle nach Ablauf des Mietvertrages vermietet? Wenn ja, bitte um Vorlage des Mietvertrages und des steuerlichen Ergebnisses!

- Laut Schreiben vom 31.3.2011 ist eine Vermietung ab Juli 2011 "angedacht".

Wann wurde der Altbestand abgerissen?

Wann wurde mit dem Neubau begonnen?

Wie ist der Baufortschritt?

Wurden bezüglich der "angedachten" Vermietung Handlungen gesetzt, die konkrete nachweisbare Vorbereitungshandlungen für eine Vermietung sind? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Nachweise!"

Mit Schriftsatz vom 13.6.2011, beim UFS eingelangt am 20.6.2011, führte die Bw aus wie folgt.

"... Ad 1.1. Die Wohnung ist seit der Renovierung durchgängig vermietet. Die erste Mieterin war Fr. Y. und der darauffolgende Mieter Herr Univ. Prof. Dr. Z.. Die Mietverträge wurden auf drei Jahre abgeschlossen und in der Folge auf Wunsch der Mieter verlängert. Aus diesem Grund war keine Notwendigkeit der Neuerrichtung der Mietverträge gegeben, da die Verlängerung gem MRG auf dem zugrundeliegenden Mietvertrag basierte.

Ad 1.2. Die Mieteinnahmen wurden einkommens- und umsatzsteuerlich veranlagt, wie auch aus den Bescheiden und der Berufung entnommen werden kann.

Ad 1.3. Auch in 2010 wurde das steuerliche Ergebnis der Wohnung aufgenommen und betrug € - 186,06. Dieses ist im Wesentlichen auf die begünstigte (verkürzte) Abschreibung von Sanierungskosten bedingt, die jedoch für die Betrachtung gem LVO auf 66 Jahre umgerechnet werden muss.

Ad 2.1. Nach Ende des Mietvertrages wurde das Haus nicht mehr vermietet, da der Abbruch geplant und der Zugang und die Versorgungsleitungen durch den Neubau unterbrochen waren.

Ad 2.2. Der Altbestand wurde im 12/2010 abgerissen.

Ad 2.3. Der Neubau wurde 4/2010 begonnen.

Ad 2.4. Die Baufertigstellung wird sich aufgrund von Mängelbehebungen (Balkon), die eine Benutzungsfreigabe durch die MA 37 noch verhindern, vermutlich auf 9/2011 verschieben.

Ad 2.5. Vor entsprechender Fertigstellung machen Marktaktivitäten wenig Sinn, da Mieter sich sehr kurzfristig entscheiden und hier ein optisch guter Eindruck gegeben sein muss (Rasen, Zaun, Zuweg). Jedoch wurde bereits mit Maklern Kontakt aufgenommen, um die Preisgestaltung abzustimmen."

Beigelegt waren eine EAR 2010 betr X-Str und Lichtbilder betr Y-Gasse (Sanierung).

Mit Schreiben vom 1.11.2011, beim UFS eingelangt am 7.11.2011, wurden ein Mietvertrag betr Y-Gasse, beginnend am 1.10.2011 für die Dauer von drei Monaten, sowie die Anzeige betr Baufertigstellung dieser Liegenschaft vorgelegt.

Die Prognoserechnung der ggstdl Liegenschaft sei nun insoweit zu korrigieren, als dass keine Sanierung sondern ein Neubau erfolgt sei, somit die Investitionskosten mit 1,5% abgeschrieben würden und der Altbau abgerissen werden musste (verlorene Anschaffungskosten).

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw erzielt neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, uA

- Aus der Vermietung der in ihrem Eigentum stehenden Eigentumswohnung in X-Str x/y , 9999 Wien
- Aus der Vermietung des Gebäudes auf einer in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft einer Kleingartensiedlung in Y-Gasse y/x ,8888 Wien

X-Str :

Im Jahr 2000 fielen erstmals Aufwendungen iZm der Vermietung an.

Die Eigentumswohnung wurde ab 1.6.2001 an Frau A. Y., geb am 1927, für die Dauer von 5 Jahren vermietet. Es handelt sich um einen befristeten Mietvertrag, welcher nicht dem MRG unterliegt. Als Hauptmietzins wurde ein Betrag von € 617,20,-- mtl inkl 10% Umsatzsteuer vereinbart. Der Mietvertrag endete am 31.5.2006.

Am 15.8.2007 wurde ein Mietvertrag mit Hrn Dr. M Z., geb am 1959, für die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Es handelt sich um einen auf drei Jahre befristeten Mietvertrag, der

nicht dem MRG unterliegt. Als Hauptmietzins wurde ein Betrag von € 700,-- mtl inkl 10% Umsatzsteuer vereinbart. Der Mietvertrag endete am 15.8.2010.

Der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn zu erzielen ist, beträgt 21 Jahre ab Anfallen der ersten Aufwendungen im Jahr 2000. Für die Jahre 2000 – 2010 werden die tatsächlich erzielten Einkünfte laut Steuerbescheid bzw Steuererklärung angesetzt. Im Jahr 2000 und 2001 sind Instandsetzungskosten (Renovierungskosten) gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 angefallen, die auf 10 Jahre abgeschrieben wurden. Sie werden in der geltend gemachten Höhe berücksichtigt.

Für die Jahre 2011 – 2020 wird die vom Finanzamt adaptierte Prognoserechnung der Bw (s Begründung zum USt und ESt Bescheid 2008) vom UFS für realistisch erachtet und herangezogen. Auf diese der Bw bekannte und im Steuerakt befindliche Prognoserechnung wird hiermit verwiesen. Der Ansatz einer Mietausfallskomponente für mögliche Leerstehungen in Höhe von 4% Abschlag der jährlichen Mieteinnahmen, ebenso der Ansatz eines Instandhaltungsaufwands (kalkulatorischer Schätzwert, Berechnung aus der Prognoserechnung des Finanzamtes ersichtlich) und der Ansatz von sonstigen Werbungskosten iHV 5% der jährlichen Einnahmen im Schätzungswege sind gerechtfertigt. Die Ansätze für Einnahmen, Betriebskosten, Zinsaufwand und AfA sind unbestritten.

Daher ergeben sich im absehbaren Zeitraum folgende Ergebnisse (auf volle Euro gerundet):

2000: - 6.634,--

2001: - 13.304,--

2002: - 5.035,--

2003: - 3.879,--

2004: - 5.541,--

2005: - 4.841,--

2006: - 3.229,--

2007: - 3.742,--

2008: - 2.453,--

2009: - 2.367,--

2010: + 2.041,--

2011: + 2.103,--

2012: + 2.200,--

2013: + 2.297,--

2014: + 2.398,--

2015: + 2.500,--

2016: + 2.604,--

2017: + 2.710,--

2018: + 2.820,--

2019: + 2.931,--

2020: + 3.044,--

Das Gesamtergebnis nach 21 Jahren Vermietungstätigkeit ergibt einen Verlust in Höhe von € 23.377,--.

Die Erzielung eines Gesamtüberschusses ist nicht möglich, da in den ersten 10 Jahren insbesondere durch die Instandsetzungsaufwendungen, die Finanzierungskosten (Zinsen) und die sonstigen Werbungskosten (Reisekosten, Telefonkosten, Büromaterial, Fahrtkosten etc) nicht unbeträchtliche Verluste in jedem Jahr entstehen, die durch die geringen Überschüsse in den folgenden Jahren selbst unter Zugrundelegung vorliegender, für die Bw günstiger Prognoserechnung bei Weitem nicht aufgeholt werden können.

Die Tätigkeit aus der Vermietung dieser Einkunftsquelle ist nach dieser Art der Bewirtschaftung objektiv nicht ertragsfähig. Die Bw beabsichtigte nicht, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und war dies auf Grund der Einnahmen/Ausgaben Struktur auch nicht möglich.

Y-Gasse :

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom September 2008 ggstdl Liegenschaft um den Kaufpreis von € 220.000,--. Es handelt sich um eine Kleingartenfläche mit einem älteren Gebäude in einer Kleingartensiedlung in Y-Gasse y/x , 8888 Wien. Die Grundstücksfläche beträgt 482m² und die Baufläche des Gebäudes beträgt 31m². Zu dem Grundstück ist weder eine Zufahrt möglich noch ist – weder beim Eingang zur Kleingartensiedlung noch beim Eingang zum Grundstück – die Nummer der Parzelle angebracht.

Die Bw vermietete das Gebäude, beginnend mit 1.1.2009, für ein Jahr an ihren Ehemann, Hrn Dr. M. X.. Demnach darf der Mietgegenstand nur zu Bürozwecken verwendet werden und Hr Dr. X. soll dort sein Büro (Firma Immobilien) betreiben. Es ist kein Hinweis auf den Namen des Eigentümers oder auf eine Firmentätigkeit (Firmenschild) zu finden, ebenso fehlt eine Klingel. Der Mietzins inklusive Umsatzsteuer beträgt € 815,-- monatlich. Vermietet ist nur das Gebäude. Der Garten ist nicht vermietet. Die Vermietung endete mit 31.12.2009.

Im Jahr 2010 wurden keine Mieteinnahmen erzielt.

Im Jahr 2008 betrug der Verlust aus der Vermietung laut Erklärung € 16.727,72,--. Darin waren uA übrige Werbungskosten iHv € 11.013,78,-- und Fremdfinanzierungskosten iHv € 5.168,49,-- enthalten.

Im Jahr 2009 betrug der Verlust aus der Vermietung laut Erklärung € 335,40,--. Darin waren Einnahmen iHv € 8.000,04,- und als Ausgabenpositionen uA AfA iHv 2.226,82,--,

Fremdfinanzierungskosten iHv 4.993,27,-- und übrige Werbungskosten iHv € 1.115,35,-- enthalten.

Im Jahr 2010 betrug der Verlust aus der Vermietung laut Erklärung € 24.616,52,--. Darin waren AfA iHv € 2.226,82,-- , Fremdfinanzierungskosten iHv € 19.179,39,-- und übrige Werbungskosten iHv € 3.210,31,-- enthalten.

Nach dem Ankauf wurde überlegt, das Gebäude einer Generalrenovierung zu unterziehen oder es abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten. Bis zur Entscheidung über die weitere Vorgangsweise sollte mit der Vermietung in unverändertem Zustand begonnen werden (Mietvertrag mit Dr. M. X.). Die Vermietung des alten Gebäudes sollte auf eine kurze Zeit, nämlich bis zur Entscheidung über die weitere Vorgangsweise und deren Durchführung, begrenzt sein.

Nach Ablauf des Mietvertrags wurde zu Beginn des Jahres 2010 beschlossen, den Altbestand (das Gebäude) abzureißen und einen Neubau durchzuführen. Die Variante der Generalrenovierung wurde verworfen. Es wurde überlegt, die Liegenschaft bzw das Gebäude nach Fertigstellung zu vermieten. Diesbezügliche Marktaktivitäten wurden nicht gesetzt.

Im April 2010 wurde mit dem Neubau begonnen. Das alte Gebäude wurde im Dezember 2010 abgerissen. Im August 2011 erfolgte die Anzeige über die Baufertigstellung.

Am 1.10.2011 wurde das Gebäude für drei Monate an Hrn Dr.F vermietet. Der Mietzins betrug € 2.000,-- inklusive Umsatzsteuer.

Die Erzielung eines Gesamtüberschusses ist aG der in den Jahren 2008 und 2009 durchgeführten Art der Bewirtschaftung nicht möglich. Die Tätigkeit aus der Vermietung dieser Einkunftsquelle ist objektiv nicht ertragsfähig. Die Bw beabsichtigte nicht, innerhalb des kurzen Zeitraums der vorgenommenen Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und war dies auf Grund der Einnahmen/Ausgaben Struktur und der im Jahr des Ankaufs erzielten Verluste auch nicht möglich.

Der Abriss des alten Gebäudes und die Errichtung des Neubaus ist als Änderung der Art der Bewirtschaftung zu qualifizieren. Zu beurteilen waren daher nur die Jahre 2008 und 2009. Es handelt sich in diesem Zeitraum um eine abgeschlossene Vermietungstätigkeit und einen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum. Der Entschluss, das Gebäude abzureißen und einen Neubau zu errichten, wurde erst 2010 gefasst. Im hier zu beurteilenden Zeitraum war aber auf Grund der Einnahmen/Ausgaben Struktur und der fehlenden Einnahmen im Jahr des Ankaufs die Erzielung eines Überschusses nicht möglich. Es ergab sich ein Gesamtverlust von ca € 17.000,--. Im Jahr 2009 waren die Fremdfinanzierungskosten, die übrigen Werbungskosten und die AfA geringfügig höher wie die Mieteinnahmen.

Im Übrigen wäre die Bw mit dieser Art der Bewirtschaftung niemals in die Überschusszone

gekommen. Die Werbungskosten wären auch in den Folgejahren regelmäßig höher als die Einnahmen, wobei dabei anzusetzende Kosten für Instandhaltung und Leerstehung die Verluste noch erhöht hätten. Der im Mietvertrag angesetzte Mietzins ist angemessen. Höhere Mieteinnahmen wären bei der Lage des Gebäudes und dessen Größe, Alter und Ausstattung nicht erzielbar gewesen.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf folgender Beweiswürdigung.

X-Str :

Dass im Jahr 2000 erstmals Aufwendungen anfielen, ist unbestritten.

Die Mietverträge liegen vor.

Für die Zeiträume zwischen Ablauf des ersten und Beginn des zweiten Mietvertrages sowie nach Ablauf des zweiten Mietvertrages wurden trotz ausdrücklicher Aufforderung durch den UFS keine Mietverträge vorgelegt, jedoch Mieteinnahmen erklärt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.6.2011 wurde diesbezüglich behauptet, die Wohnung sei „seit der Renovierung durchgängig vermietet“. Die erste Mieterin sei Fr Y. und der darauffolgende Mieter Dr. Z. gewesen. Die Mietverträge seien auf drei Jahre abgeschlossen worden und idF auf Wunsch der Mieter verlängert worden. Aus diesem Grund sei keine Notwendigkeit der Neuerrichtung der Mietverträge gegeben gewesen, da die Verlängerung gem MRG auf dem zugrunde liegenden Mietvertrag basiere.

Dieses Vorbringen ist in mehrfacher Hinsicht unrichtig und unglaubwürdig. Die Mietverträge sind nicht auf drei Jahre abgeschlossen worden, sondern der Mietvertrag mit Fr Y. wurde auf fünf Jahre abgeschlossen.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen, wonach der Mietvertrag „*jeweils für einen Zeitraum von 10 Jahren abgeschlossen*“ werde und mit „*ziemlicher Wahrscheinlichkeit vom derzeitigen Mieter für einen Nachmietungszeitraum von weiteren 10 Jahren gemietet*“ würde.

Tatsächlich wurde keiner der beiden Mietverträge auf 10 Jahre abgeschlossen.

Die Bw widerspricht sich selbst und entsprechen sowohl die Ausführungen in der Berufung als auch jene in der Vorhaltsbeantwortung nicht den vorliegenden Mietverträgen.

Auch eine Verlängerung der Mietverträge auf Wunsch der Mieter ist vorliegenden Mietverträgen nicht entnehmbar. Dass Mietverträge nur mündlich verlängert werden, entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität und der Lebenserfahrung. Der Ehegatte und Vertreter der Bw betreibt eine Immobilienfirma und hat die Mietverträge offenbar aufgesetzt. Im Geschäftsleben ist der Abschluss mündlicher Mietverträge aus Gründen der Rechtssicherheit undenkbar. Die Vermietung ggstdl Eigentumswohnung unterliegt auch nicht dem MRG und ist dies in den Verträgen festgehalten.

Es ist daher unklar, ob die Wohnung durchgängig vermietet wurde, da keine entsprechenden Mietverträge vorgelegt werden konnten und das Vorbringen der Bw unglaubwürdig ist.

Der absehbare Zeitraum beträgt bei der vorliegenden „kleinen“ Vermietung 20 Jahre ab Beginn der Tätigkeit, längstens 23 Jahre ab Anfallen der ersten Aufwendungen. Demnach ergibt sich im ggstdl Fall ein Zeitraum von 21 Jahren.

Die Prognoserechnung bei der „kleinen“ Vermietung (siehe unten rechtliche Beurteilung) hat zu umfassen:

- die seit Beginn der Tätigkeit bzw seit Beginn der Aufwendungen tatsächlich erzielten Einnahmen und tatsächlich angefallenen Ausgaben sowie
- die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraums zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben (s Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 261, 262).

Daher müssen für die Jahre 2000 – 2010 die tatsächlich erzielten Einkünfte angesetzt werden. Deren Höhe gem Steuerbescheiden bzw Steuererklärungen ist unbestritten.

Dass es sich um Instandsetzungskosten iSd § 28 Abs 2 EStG 1988 handelt, ergibt sich aus den Steuererklärungen, wird von der Bw vorgebracht und ist unbestritten. Eine Umrechnung derartiger Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sowie Instandsetzungsaufwendungen iSd § 28 Abs 2 EStG 1988 auf „Normal AfA“ ist unzulässig (s Rauscher/Grübler aaO, Rz 525 mwN). Das diesbezügliche Vorbringen der Bw entspricht nicht der Lehre und Judikatur. Die vorliegenden 1/10 Absetzungen sind daher nicht umzurechnen.

Das Finanzamt hat die von der Bw erstellte Prognoserechnung adaptiert. Diese wird vom UFS als Entscheidungsgrundlage herangezogen. Zwischenzeitlich bekannte tatsächliche Einkünfte werden berücksichtigt. Auf die Einwendungen des Bw gegen diese Prognoserechnung wird eingegangen.

Der Ansatz einer Mietausfallskomponente für mögliche Leerstehungen in Höhe von 4% ist sachgerecht und stellt herrschende Lehre dar. S Rauscher/Grübler, aaO, Rz 263: „Zu berücksichtigen ist auch ein gewisses Mietausfallrisiko“ mit Verweis auf UFS 28.6.2005, RV/0616-L/02, wonach im Einzelfall bei besonderer Beschaffenheit des Mietobjekts sogar ein Mietausfallrisiko von 10% möglich ist. Im Hinblick auf die vom UFS festgestellten möglichen Leerstehungen ist der in der Prognoserechnung angesetzte Prozentsatz von 4% der jährlichen Mieteinnahmen, der einer Leerstehung von ca drei Wochen pro Jahr entspricht, für die Bw eher günstig. Ein Ansatz von 4% wäre aber auch bei bis jetzt gegebener durchgängiger Vermietung jedenfalls gerechtfertigt. Zum Vorbringen in der Berufung, der Mietvertrag werde jeweils für einen Zeitraum von 10 Jahren abgeschlossen, wird auf die tatsächliche Dauer der abgeschlossenen Mietverträge von fünf bzw drei Jahren hingewiesen. Dass „*die Wohnung mit ziemlicher Wahrscheinlichkeit vom derzeitigen Mieter für einen*

Nachmietungszeitraum von weiteren zehn Jahren gemietet wird, wie in der Berufung vorgebracht wird, ist im Hinblick auf die Mietdauer gar nicht möglich und durch die Nichtvorlage eines Mietvertrages nach dessen Ablauf auch nicht nachgewiesen. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw geht daher ins Leere. Im Übrigen würde auch der Entfall des Mietausfallwagnisses in der Prognoserechnung nichts am Gesamtverlust ändern.

Der Ansatz eines Instandhaltungsaufwandes entspricht der Lehre (s Rauscher/Grübler aaO Rz 265). Der diesbezügliche Schätzwert des Finanzamtes (1,5% des Neubauwertes) wurde der Höhe nach nicht bekämpft, ist sachgerecht und bleibt daher unverändert. Das Vorbringen in der Berufung, die Instandhaltungsverpflichtung obliege vertraglich dem Mieter, ist im Hinblick auf den Ablauf des vorliegenden Mietvertrages für die Prognose wenig aussagekräftig. Es wird darauf hingewiesen, dass im Jahr 2010 auch bereits wieder Instandhaltungskosten iHv € 545,00,-- geltend gemacht wurden.

Zum Ansatz von sonstigen Werbungskosten iHv 5% der jährlichen Einnahmen wird auf die bis dato geltend gemachten sonstigen Werbungskosten in nicht unbeträchtlicher Höhe (Fahrtkosten, Telefonkosten, Büromaterial, Beratungskosten etc.) sowie auf die Lehre verwiesen (s Rauscher/Grübler aaO, S 462). Zum Vorbringen in der Berufung, dass die Bw die Liegenschaft selbst verwalte und auch ihr Gatte Hilfestellung leiste, wird noch einmal auf die tatsächlich erklärten sonstigen Werbungskosten verwiesen, die einen derartigen Ansatz auch in den Folgejahren rechtfertigen. Der Ansatz iHv 5% der jährlichen Einnahmen ist für die Bw sehr günstig, da sie zB im Jahr 2003 31%, im Jahr 2004 47%, im Jahr 2005 28%, im Jahr 2006 25%, im Jahr 2007 21%, im Jahr 2008 17%, im Jahr 2009 39% und im Jahr 2010 20% der jährlichen Einnahmen als derartige Werbungskosten geltend gemacht hat.

Die Ergebnisse der Jahre 2000 – 2010 sind unbestritten. In den Folgejahren wird die Prognoserechnung des Finanzamtes übernommen. Deren Richtigkeit zeigt sich auch aus den vom Finanzamt prognostizierten Ergebnissen für 2009 und 2010, die ziemlich genau den dann tatsächlich erzielten Ergebnissen laut Steuerbescheiden bzw Steuererklärungen entsprechen. (- 2.598 Prognose für 2009 und + 2.009 Prognose für 2010). Im Jahr 2010, ist allerdings bemerkenswert, dass das steuerliche Ergebnis laut Vorhaltsbeantwortung vom 13.6.2011, beim UFS eingelangt am 20.6.2011, einen Verlust von € 186,06,-- ergab (was auch der vorgelegten Kostenstellenliste entspricht), während das steuerliche Ergebnis laut Steuererklärung 2010 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 2.040,76,-- aufwies. In der Betrachtung des überschaubaren Zeitraums durch den UFS wird das für die Bw für die Liebhabereibeurteilung günstigere Ergebnis des Überschusses von € 2.040,76,-- angesetzt, sodass sie dadurch nicht beschwert sein kann.

Aus dem Gesamtergebnis – Verlust iHv € 23.377,-- – ist ersichtlich, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb des absehbaren Zeitraumes nicht möglich ist. Die Gründe

dafür wurden dargelegt. Die vorgenommene Art der Bewirtschaftung macht daher die Tätigkeit objektiv nicht ertragsfähig. Die Art der Bewirtschaftung war von der Bw geplant, da sie die steuerlichen Verluste – im Hinblick auf ihre anderen Einkünfte – verwerten konnte.

Y-Gasse :

Der Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft ist aktenkundig. Die Grundstücksdaten sind dem im Akt erliegenden Grundbuchsatz zu entnehmen. Die Feststellungen der Berufungsbehörde über die Lage und Beschaffenheit der Liegenschaft sind unbestritten.

Der Mietvertrag mit dem Ehemann der Bw ist aktenkundig. Laut telefonischer Auskunft des Ehegatten der Bw sollte Hr Dr. X. im gemieteten Gebäude sein Büro betreiben. Als Nachforschungen des UFS ergaben, dass weder ein Hinweis auf den Namen des Eigentümers oder auf eine Firmentätigkeit noch eine Klingel am betreffenden Grundstück angebracht waren, brachte die Bw in einer Vorhaltsbeantwortung vor, ihr Gatte habe die Räumlichkeiten iW für die Lagerung seiner Mandantenakten in Verwendung. Trotz dieser Widersprüche geht der UFS im Hinblick auf den vorgelegten Mietvertrag und die nachgewiesenen Zahlungen daraus von einem tatsächlichen Mietverhältnis aus.

Dass der Mietvertrag befristet auf ein Jahr abgeschlossen wurde und dass im Jahr 2010 keine Mieteinnahmen erzielt wurden, ist unbestritten.

Die steuerlichen Ergebnisse sind aktenkundig und unbestritten.

Dass überlegt wurde, das Gebäude entweder einer Generalrenovierung zu unterziehen oder es abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten, ist aus dem Vorbringen der Bw in der Berufung und aus den Vorhaltsbeantwortungen im Verfahren vor dem UFS ersichtlich.

Hinzuweisen ist auch hier auf das diesbezüglich widersprüchliche Vorbringen der Bw, welches die Erforschung der materiellen Wahrheit durch die Berufungsbehörde erschwerte.

In der Berufung vom 9.7.2009 wurde nämlich vorgebracht, das Gebäude werde derzeit einer Generalrenovierung unterzogen und werde nach Fertigstellung ab dem 3. Quartal 2009 zur Vermietung gelangen. Weiters wurde vorgebracht, es wäre davon auszugehen, dass hier ebenfalls ein 10-jähriger Mietvertrag abgeschlossen werde.

Im Verfahren vor dem UFS wurde dann über Aufforderung der Mietvertrag mit Hrn Dr. X. über 1 Jahr vorgelegt.

Als der UFS Ermittlungen durchführte und feststellte, dass – jedenfalls bis Oktober 2009 – keine Renovierungstätigkeiten stattgefunden haben und dies der Bw vorhielt, brachte diese vor, es sei richtig, dass der Umbau nicht im Q3 2009 in Angriff genommen worden war.

Nunmehriger Baubeginn wäre 3/2010.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 31.3.2011 wurde dann vorgebracht, „... *nach Evaluierung unterschiedlicher Ausbau- und Sanierungsvarianten für die Liegenschaft 00 , Y-Gasse ... wurde entschieden, den Altbestand abzureißen (keine Sanierung) und einen*

Neubau durchzuführen. Gem. des derzeitigen Baufortschritts ist mit einer Fertigstellung bis Juli 2011 zu rechnen. Der Altbestand wurde zwischenzeitlich abgebrochen....". Letztere Ausführungen wurden durch geeignete Unterlagen nachgewiesen.

Der UFS interpretiert die Ausführungen der Bw iZm dem tatsächlichen Geschehen in freier Beweiswürdigung so, dass nach dem Ankauf zwar überlegt wurde, das Gebäude zu renovieren oder aber ein neues zu errichten (dies beruht auf dem Vorbringen der Bw und der zweifellos dafür gegebenen Notwendigkeit), bis zum Entschluss für eine endgültige Lösung jedoch versucht wurde, das Gebäude – wenn auch mit Verlust – für die kurze Zeit der Evaluierungsphase zu vermieten. Dass nach Ablauf des Mietvertrags die Evaluierungs- und Überlegungsphase abgeschlossen war und der Entschluss gefasst wurde, das Gebäude abzureißen und einen Neubau durchzuführen, entspricht nicht nur dem Vorbringen der Bw, sondern auch dem tatsächlichen Geschehen. Es war von vornherein klar, dass mit dieser Art der Wirtschaftsführung, nämlich der Vermietung des Altbestandes, nicht nur keine Gewinne erzielbar wären, sondern es überhaupt schwer sein würde, akzeptable Mieterlöse zu erzielen. Als der Mietvertrag abgelaufen war, fasste die Bw (nach Evaluierung aller Möglichkeiten) den Entschluss, das Gebäude abzureißen, ein neues zu errichten und dies zeitnah umsetzen. Dass überlegt wurde, die Liegenschaft bzw das Gebäude nach Fertigstellung zu vermieten, beruht auf dem Vorbringen der Bw und auf dem dann vorgelegten Mietvertrag über drei Monate. Dass keine diesbezüglichen Marktaktivitäten gesetzt wurden, wurde von der Bw über Nachfrage des UFS vorgebracht. Bemerkt wird, dass der nach Auffassung des UFS nach Änderung der Art der Wirtschaftsführung im Jahr 2010 neu beginnende Beobachtungszeitraum nicht von der Berufungsbehörde zu beurteilen ist, da die Berufung nur über die angefochtenen Jahre absprechen kann und für 2008 und 2009 ein abgeschlossener Zeitraum in Bezug auf die Vermietungstätigkeit vorliegt. Die Folgejahre hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz zu beurteilen.

Nach Lehre und Judikatur kann die Durchführung baulicher Maßnahmen bzw die Sanierung zur Änderung der Art der Wirtschaftsführung führen (s Rauscher/Grübler, aaO, Rz 295). Dass der Abriss des Altgebäudes und die Errichtung eines Neugebäudes zur Änderung der Art der Wirtschaftsführung führt (wenn vor diesem Entschluss und der Umsetzung der Altbestand vermietet worden war), ist evident, ist damit doch unzweifelhaft die Erzielung eines bedeutend höheren Mietzinses möglich.

Die Bw beabsichtigte nicht, mit dieser Art der Vermietung, nämlich der Vermietung des alten Gebäudes, Überschüsse zu erzielen. Die Vermietung des Altbestandes diente der Überbrückung der Evaluierungsphase, um wenigstens irgendwelche Einnahmen zu erzielen. Da die Bw die Verluste steuerlich verwerten konnte, nahm sie diese in Kauf. Auch objektiv war die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb des abgeschlossenen Zeitraums der

Betätigung auf diese Art und Weise nicht möglich. So konnte nicht einmal im Jahr 2009, das durchgehend vermietet war und in dem keine Instandhaltungen anfielen, ein Überschuss (sondern ein Verlust von € 335,40,--) erzielt werden. Bedenkt man überdies den im Jahr 2008 erzielten Verlust iHv € 16.727,72,-- so ist die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb des abgeschlossenen Zeitraums von 2 Jahren undenkbar.

Eine Prognoserechnung war daher nicht erforderlich, da der Plan der Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum abzielte.

Im Übrigen wäre auch innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren bzw höchstens 23 Jahren ab Anfallen der ersten Aufwendungen die Betätigung objektiv nicht ertragsfähig gewesen. In jedem Jahr wäre die Summe aus AfA, übrigen Werbungskosten, Fremdfinanzierungskosten, Instandhaltungskosten und Leerstehungskosten regelmäßig über den erzielbaren Einnahmen gelegen. Die Lage, die Größe, die Beschaffenheit und der Zustand des Gebäudes sind aktenkundig. Die Höhe des Mietzinses ist dementsprechend als angemessen zu beurteilen und wäre ein signifikant höherer Mietzins nicht erzielbar gewesen. Dies wird auch durch die schlüssige Prognoserechnung des Finanzamtes, wonach sich innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren bzw bis längstens 23 Jahren kein Gesamtüberschuss ergeben hätte, bestätigt. Betreffend das Erfordernis des Ansatzes von Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Leerstehungskosten wird auf die Ausführungen bezüglich der Eigentumswohnung X-Str verwiesen.

Die Feststellung, dass die Tätigkeit aus der Vermietung dieser Einkunftsquelle objektiv nicht ertragsfähig und auch nicht beabsichtigt war, Erträge zu erzielen, erweist sich somit als gerechtfertigt.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhäbereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999, zu beantworten.

Die Liebhäbereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhäbereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO).

Liebhäberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Täglichen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Fest steht, dass sowohl die Vermietung einer Eigentumswohnung (X-Str.) als auch eines Eigenheimes (Y-Gasse) unter § 1 Abs 2 LVO 1993 zu subsumieren sind. Ebenso wie bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 hat die Liebhabereibeurteilung auch für Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO 1993 für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu erfolgen.

Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht. Nach dieser anzuwendenden Betrachtungsweise stellt daher sowohl die Eigentumswohnung als auch das Eigenheim eine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO 1993 dar.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO Verluste erzielt und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der – in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten – Betätigung einzubeziehen.

Im umsatzsteuerlichen Sinn kann Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 der Verordnung vorliegen (§ 6 LVO).

Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt nicht zwangsläufig, dass mit dem tatsächlichen

Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012).

Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Die Frage, ob eine Tätigkeit ertragsfähig ist, ist eine Sachverhaltsfrage und es wurden daher obige Feststellungen getroffen.

Im vorliegenden Fall ist die Vermietung der Eigentumswohnung X-Str auf Dauer angelegt. Die Vorlage einer Prognoserechnung war demnach erforderlich. Da sie zum Teil unschlüssig war bzw. die tatsächlichen, zu erwartenden Verhältnisse, nicht ausreichend abbildete, wurde sie vom Finanzamt entsprechend ergänzt, wobei auch die Lehre und höchstgerichtliche Rechtsprechung beachtet wurde. Diese Prognoserechnung wurde vom UFS als schlüssig erachtet und herangezogen und insoweit adaptiert, als die zwischenzeitlich bekannt gewordenen tatsächlichen steuerlichen Ergebnisse berücksichtigt wurden. Da die Tätigkeit nach der Prognoserechnung nicht ertragsfähig ist, liegt steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Die Vermietung des Eigenheimes in Y-Gasse war von vornherein (seit dem Ankauf) auf einen begrenzten Zeitraum angelegt. Da kein positives Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums (2008 und 2009) erzielt werden konnte, ist im Streitjahr 2008 von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen. Durch den Abriss des alten Gebäudes und der Errichtung eines neuen Gebäudes ist ab 2010 von einer Änderung der Art der Wirtschaftsführung auszugehen, deren Prüfung der Ertragsfähigkeit nicht vom vorliegenden Berufungsverfahren umfasst ist.

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

Nunmehr steht fest, dass die Vermietung der Eigentumswohnung in 9999 Wien keine Einkunftsquelle darstellt. Dem 21 jährigen absehbaren Zeitraum ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen konnten bereits für 11 Jahre die tatsächlichen steuerlichen Ergebnisse zu Grunde gelegt werden. Für die verbleibenden 10 Jahre wurde eine Prognose herangezogen, die die Ergebnisse und die Art der Wirtschaftsführung der bisherigen Jahre berücksichtigen konnte und der somit eine hohe Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit innewohnt. Mit Sicherheit kann kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden, da der zu erwartende Gesamtverlust immerhin € 23.377,-- beträgt.

Dass die Vermietung des Eigenheimes in 8888 Wien keine Einkunftsquelle darstellt, steht ebenfalls fest, da die tatsächlichen Ergebnisse von 2008 und 2009 heranzuziehen sind, welche einen beträchtlichen Gesamtverlust ergeben.

Die vorläufige Festsetzung der Abgabe erweist sich daher als nicht mehr notwendig und die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2008 wurden für endgültig erklärt.

Die Liebhabereivermutung konnte von der Bw für keine der beiden Vermietungstätigkeiten widerlegt werden. Diese stellen keine Einkunftsquelle dar.

Da es sich um Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LiVO handelt, deckt sich die ertragsteuerliche mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung.

Die Betätigung ist ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich endgültig als Liebhaberei zu beurteilen.

Die Einkünfte aus diesen Betätigungen können nach der LiVO ertragsteuerlich nicht berücksichtigt werden.

Umsatzsteuerlich liegt nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1988 keine unternehmerische Tätigkeit vor. Die geltend gemachten Vorsteuern können nicht anerkannt werden. Gemäß § 11 Abs 14 UStG schuldet die Bw die Umsatzsteuer aG der Rechnungslegung, da sie in den Mietverträgen Umsatzsteuer ausgewiesen hat.

Zum Antrag der Bw auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird darauf verwiesen, dass ein solcher Antrag entsprechend § 284 Abs 1 Z 1 BAO in der Berufung oder im Vorlageantrag zu stellen ist. Der diesbezügliche Antrag der Bw ist aber erst in einem ergänzenden Schriftsatz vom 8.3.2010 enthalten und begründet daher keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung. (Siehe Ritz, BAO, § 284 Tz 2,3). Die Entscheidung erfolgt somit ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2012