



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Baumgartner, KomzLR Ing. Hans Eisenkölbl und Mag. Heinrich Witetschka im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen des Bw., Adresse, vertreten durch Dr. Harald Ploy, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1040 Wien, Prinz Eugen-Straße 58, vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23. November 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils der Jahre 1995 bis 2001 sowie vom 23. November 2004 betreffend die gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2002 nach der am 29. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2002 werden gemäß § 202 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im gegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit solche aus Vermietung und Verpachtung, resultierend u. a. aus der Vermietung einer in Wien, gelegenen und vom Bw. im Jahre 1994 – Kaufvertragsabschluss 9. Oktober 1994 - erworbenen Eigentumswohnung.

Der Bw. erklärte im Jahre 1995 einen Verlust aus der Vermietung des im letzten Absatz erwähnten Objektes in Höhe von ATS 550.926,-- (Einnahmen ATS 228.000,--, AfA ATS 131.605,--, Zinsen ATS 647.321,--).

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 20. Mai 1997 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage einer die gegenständliche Eigentumswohnung betreffenden Prognoserechnung sowie u. a. um Bekanntgabe des Zeitpunktes, zu dem aus dieser Vermietung ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, auf.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 2. Juni 1997 u. a. bekannt, dass aus der beiliegenden Prognoserechnung ersichtlich sei, dass für einen Zeitraum bis zum Jahre 2005 mit einem Totalüberschuss von rund ATS 690.000,-- zu rechnen sei. Sämtliche zu Beginn der Vermietung entstehenden Verluste würden bereits im Jahre 2003 durch nachfolgende Gewinne ausgeglichen werden. Ab dem Jahre 2009 lägen die Überschüsse bei rund ATS 450.000,-- jährlich. Die monatliche Miete betrage netto ATS 37.000,--, davon entfielen ATS 17.700,-- auf ein Büro und ATS 20.300,-- auf eine Wohnung. Der Bw. legte diesem Schreiben folgende Prognoserechnung bei.

	1996	1997	1998	1999	2000
Einnahmen					
37.000,00 mtl.	444	455	466	478	490
AfA	137	137	137	137	137
Zinsen	377	348	319	290	261
Verlust	70	30			
Überschuss			10	51	92
	2001	2002	2003	2004	2005
Einnahmen					
37.000,00 mtl.	502	515	528	541	554
AfA	137	137	137	137	137
Zinsen	232	203	174	145	116
Verlust					
Überschuss	133	175	217	259	301

Zusammenstellung:

Verlust 1996-1997	100
Verlust 1995	550
Überschüsse 1998-2005	1.238
Totalüberschuss 1996-2005	<u>588</u>

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1995 jeweils am 20. Juni 1997 bzw. am 11. Juni 1999 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig und führte diesbezüglich begründend aus, dass der Umfang der Abgabepflicht nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens noch ungewiss sei.

Der Bw. erklärte in den Jahren 1995 bis 2002 aus der Vermietung des von ihm im Jahre 1994 erworbenen Objektes Wien, folgende Ergebnisse in ATS (1995-2001) bzw. Euro (2002):

Jahr	Ausgaben	Beträge	Summe Ausgaben	Einnahmen	Verlust
1995	AfA Zinsen	131.605,00 647.321,00	778.926,00	228.000,00	550.926,00
1996	AfA Zinsen	137.192,00 376.716,00	513.908,00	251.090,91	262.817,09
1997	Betriebskosten AfA Zinsen	38.115,83 137.192,00 382.844,79	558.152,62	0,00	558.152,62
1998	Instandhaltung Energie Betriebskosten AfA Zinsen Bankspesen	22.334,65 7.780,70 26.634,29 138.309,00 529.516,83 26.900,00	751.475,47	0,00	751.475,47
1999	Betriebskosten AfA Zinsen u. Bankspesen	26.122,50 139.426,00 237.291,00	402.839,50	0,00	402.839,50
2000	Sonstige Steuern u. Abgaben Reparatur u, Instandhaltung Rechtsberatung Hausbetriebskosten Heizkosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	300,00 4.843,33 21.974,07 23.482,54 9.039,17 139.426,00 134.568,00	333.633,11	36.818,18	296.814,93
2001	Hausbetriebskosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	31.970,95 139.426,00 115.208,00	286.604,95	190.909,08	95.695,87
	Zwischensumme in ATS		3,625.539,65	706.818,17	2,918.721,48
	Zwischensumme in Euro		263.478,24	51.366,48	212.111,76
2002	Hausbetriebskosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	2.732,51 10.132,48 8.422,79	21.287,78	9.117,09	12.170,69
			284.766,02	60.483,57	224.282,45

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1996 jeweils am 13. August 1997 bzw. am 11. Juni 1999, jene des Jahres 1997 jeweils am 1. Juni 1999, jene des Jahres 1998 jeweils am 13. April 2000, jene des Jahres 1999 jeweils am 11. Juli 2001, jene des Jahres 2000 jeweils am 20. August 2002 sowie jene des Jahres 2001 jeweils am 8. Juli 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig und führte diesbezüglich

begründend aus, dass der Umfang der Abgabepflicht nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens noch ungewiss sei.

Im Jahre 2002 erklärte der Bw. einen diesbezüglichen Verlust in Höhe von € 12.170,69 (Einnahmen € 9.117,09, in den Aufwendungen enthalten u. a. Zinsen und Bankspesen in Höhe von € 8.422,79).

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 9. August 2004 gab das Finanzamt dem Bw. bekannt, dass seit dem Beginn der Vermietung – 1995 – des gegenständlichen Objektes insgesamt Verluste in Höhe von ATS 3,086.180,-- (€ 224.282,39) erwirtschaftet worden seien und ein Gesamtüberschuss nach Ansicht des Finanzamtes nicht erzielbar sei, da bereits die AfA die Mieteinnahmen übersteige. Es liege daher Liebhaberei vor. Der Bw. wurde um Stellungnahme ersucht.

Mit weiterem Vorhalt vom 27. September 2004 gab das Finanzamt dem Bw. bekannt, dass dessen aus der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung resultierenden Einkünfte umsatz- und einkommensteuerlich als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen seien. Außerdem werde um Bekanntgabe ersucht, ob und in welchen Mietvorschreibungen Umsatzsteuer extra ausgewiesen worden sei, da diese auf Grund der Rechnungslegung vorzuschreiben sei.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 9. August 2004 führte der Bw. mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 aus, dass im Jahre der erstmaligen Vermietung – 1995 – ein Mieterlös von (gemeint wohl €) 16.569,41 und im Jahre 1996 ein solcher in Höhe von 18.247,49 erzielt worden sei. Der damalige Mieter habe gekündigt, der Bw. sei nicht in der Lage gewesen, sofort einen Mieter zu finden.

In weiterer Folge seien die erzielbaren Mieterlöse stark gesunken. Es sei in Folge der Überkapazitäten an Büroräumlichkeiten äußerst schwierig gewesen, einen Mieter in Wien zu finden. Aus der Sicht des Jahres der Anschaffung sei eine jährliche Miete von 18.247,49 erzielbar gewesen. Die Prognoserechnung sei auf dieser Basis erstellt worden.

Bereits nach zehn Jahren, im Jahre 2004 wäre nur noch ein geringfügiger Verlust von 681,98 angefallen und die Bewirtschaftung der Liegenschaft ab dem Jahre 2005 positiv ausgefallen. Ein weiterer starker Sprung in der Ertragslage sei bei gleich bleibenden Mieteinnahmen im Jahre 2009 zu erzielen. Dies deshalb, da ab diesem Jahr die Zinsen der Fremdfinanzierung komplett wegfielen.

Aus der Sichtweise des Jahres 1995 hätte die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung eine sehr ertragreiche Einkunftsquelle dargestellt. Nach den Jahren der

Anschaffung auftretende Schwierigkeiten bei der Vermietung einerseits und Überkapazitäten sowie ein Sinken der Mieterträge am Markt andererseits, könnten nicht in die grundsätzliche Betrachtung einbezogen werden.

Der Bw. legte dem o. e. Schreiben folgende Prognoserechnung bei:

	1995	1996	1997	1998	1999
Ein. Effektiv	16.569,41	18.247,49			
Einnahmen	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49
AfA	-9.654,11	-9.970,13	-9.970,13	-10.051,31	-10.132,48
Hausbetriebsk.			-2.769,99	-4.124,16	-1.898,40
Zinsen	-47.042,65	-27.377,02	-27.822,42	-38.481,49	-17.244,61
Überschuss	-38.449,27	-19.099,66	-22.315,05	-34.409,47	-11.028,00
	2000	2001	2002	2003	2004
Ein. Effektiv	2.675,68	13.873,90			
Einnahmen	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49
AfA	-10.132,48	-10.132,48		-10.132,48	-10.132,48
Hausbetriebsk.	-4.331,74	-2.323,42	-2.732,51	-2.700,00	-2.781,00
Zinsen	-9.779,44	-8.372,49	-8.422,79	-7.219,54	-6.015,99
Überschuss	-5.996,17	-2.567,82	-3.040,29	-1.804,53	-681,98
	2005	2006	2007	2008	2009
Ein. Effektiv					
Einnahmen	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49	18.247,49
AfA	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48
Hausbetriebsk.	-2.864,43	-2.950,36	-3.038,87	-3.130,03	-3.223,93
Zinsen	-4.813,04	-3.609,79	-2.406,54	-1.203,29	-
Überschuss	437,54	1.554,86	2.669,60	3.781,69	4.891,08

Das Finanzamt erließ am 23. November 2004 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 sowie gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2002 und beurteilte in sämtlichen Bescheiden die Vermietungstätigkeit der in Rede stehenden Eigentumswohnung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

In der mit gesondertem Schreiben vom 23. November 2004 ergangenen Begründung führte das Finanzamt u. a. aus, dass bei der Veranlagung des Jahres 1995 hinsichtlich der aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung resultierenden Einkünfte ein Verlust in Höhe von ATS 550.926,-- (Einnahmen ATS 228.000,--) geltend gemacht worden sei. Im Zuge der Veranlagung dieses Jahres sei ein Vorhalt mit dem Ersuchen um Erstellung einer Prognoserechnung ergangen. Auf Grund dieser seien die Veranlagungen ab dem genannten Jahr vorläufig – Beobachtungszeitraum – ergangen. 1995 und 1996 habe der Bw. die Wohnung teilweise als Büro und teilweise als Wohnung vermietet. In den Jahren 1997, 1998 und 1999 sei keine Vermietung erfolgt. Ab dem Jahre 2000 liege eine Vermietung für

Wohnzwecke vor. Insgesamt sei in den Jahren 1995 bis 2002 ein Gesamtverlust in Höhe von ATS 3,266.987,-- (€ 237.421.20) erwirtschaftet worden.

Die Vermietung einer Eigentumswohnung falle unter den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (in den Fassungen vor und nach dem 14. November 1997). Gemäß § 1 Abs. 4 LVO liege bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten ließe. Anderenfalls sei 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 werde.

Beurteilungsmaßstab sei die objektive Ertragsfähigkeit. Diese sei anhand einer Prognoserechnung, die die im Beobachtungszeitraum tatsächlich anfallenden Einnahmen und Ausgaben sowie die zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben zu enthalten habe, nachzuweisen. Lediglich Unabwägbarkeiten seien aus der Prognoserechnung zu neutralisieren.

Am 2. Juni 1997 sei die Vorlage der ersten Prognoserechnung für den Zeitraum ab 1996 erfolgt. In dieser seien die Einnahmen des Jahres 1996 mit ATS 444.000,--, jene des Jahres 1997 mit ATS 445.000,-- und danach laufend ansteigend angegeben worden. Dies, obwohl im Juni 1997 bereits bekannt gewesen sei, dass diese Einnahmen in den Jahren 1996 und 1997 nicht erzielt worden seien. Diese Prognoserechnung habe nicht die bekannten tatsächlichen Verhältnisse, sondern die Wünsche oder Vorstellungen des Bw. beinhaltet.

Am 4. Oktober 2004 sei eine neue Prognoserechnung vorgelegt worden. In dieser seien die tatsächlichen Verhältnisse ebenfalls nicht berücksichtigt, sondern die erhofften Erträge angegeben worden. Der Bw. habe diesbezüglich argumentiert, dass bei der Vermietung auftauchende Schwierigkeiten – Überkapazität, Sinken der Mieterträge am Markt – nicht in die grundsätzliche Betrachtung einbezogen werden könnten.

Lediglich Unwägbarkeiten wie beispielsweise Fälle von höherer Gewalt, unvorhergesehenen Investitionen, Zahlungsunfähigkeit des Mieters u. Ä. seien aus einer Prognoserechnung zu neutralisieren. Dies jedoch nur dann, wenn keine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion – z. B. Veräußerung des Objektes bei zu hohen Kosten oder Unvermietbarkeit – erfolge. Gewöhnliche Risiken des Wirtschaftslebens, wie enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Höhe des Mietzinses, Ansteigen von Fremdmitteln oder Änderungen der Marktlage hätten keine Auswirkung auf die Prognoserechnung.

Bei den vom Bw. angeführten Argumenten hinsichtlich der Überkapazität an Büroräumlichkeiten und den sinkenden Mietzinsen handle es sich um normale Risiken des Geschäftslebens und keinesfalls um Unabwägbarkeiten.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass der Bw. nicht in der Lage gewesen sei, einen neuen Mieter zu finden, sei auszuführen, dass die Wohnung mehr als drei Jahre nicht vermietet worden sei. Nach zumindest einem Jahr Leerstehung hätte dem Bw. bewusst sein müssen, dass weitere Versuche, die Wohnung hochpreisig als Büro vermieten zu können, nicht Erfolg versprechend gewesen seien. Unter Berücksichtigung der besonders hohen Aufwendungen für die Fremdfinanzierung sei klar, dass die Vorstellungen des Bw. nicht den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und die mehrjährige Suche nach einem Mieter nicht den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit entsprächen.

Aus der Vermietung der Wohnung könne innerhalb von zwanzig Jahren seit Beginn der Vermietung kein Gesamtüberschuss erzielt werden, Unabwägbarkeiten lägen nicht vor, eine an Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion sei nicht erfolgt. Es liege Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO vor.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer führte das Finanzamt aus, dass ein Vorsteuerabzug gemäß der Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nicht zustehe. Da die Frage, ob und in welchen Mietvorschreibungen Umsatzsteuer ausgewiesen gewesen sei oder nicht, nicht beantwortet wurde, sei davon auszugehen, dass die Rechnungen Umsatzsteuer enthielten.

In der mit Schreiben vom 23. Dezember 2004 gegen die o. a. Bescheide eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass diese gegen die Liebhabereieinstufung der in Rede stehenden Vermietung gerichtet sei. Der Bw. beantragte die entsprechende Abänderung und wiederum vorläufige Erlassung der gegenständlichen Bescheide mit der Begründung, dass damit der volle Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren ausgeschöpft werden könne.

Weiters brachte der Bw. vor, dass er im Jahre 1996 einen Jahresmietzins in Höhe von € 18.247,49 erzielt habe. Dieser habe auf eine wirtschaftliche Betätigung schließen lassen. Er habe sich nach der Aufkündigung des Mietverhältnisses in den Jahren 1997, 1998 und 1999 bemüht, einen Mieter zu finden, der einen wirtschaftlich gerechtfertigten Mietzins zu zahlen im Stande gewesen wäre. Dies sei jedoch nicht gelungen, daher habe der Bw. die Leerstehung in Kauf nehmen müssen. Im Jahre 2000 habe er sich dazu entschlossen, einen Mieter aufzunehmen, der einen bescheidenen Mietzins bezahlt habe. Dies deshalb um die Hausbetriebskosten abdecken zu können. Außerdem habe ihm dieser Mieter die Sicherheit gegeben, das Mietverhältnis jederzeit von Seiten des Bw. auflösen zu können. Darüber hinaus habe dieser Mieter gewährleistet, dass der Bw. nach Auflösung dieses Bestandsverhältnisses keine umfangreichen Investitionen oder Reparaturarbeiten vornehmen habe müssen. Auch dieser Mieter sei ausgezogen.

Derzeit befinde sich der Bw. hinsichtlich einer Neuvermietung im Verhandlungsstadium. Es sei voraussichtlich ein Bestandzins von rund € 40.000,-- jährlich zu erwarten. Nehme man diesen zum Ansatz, so ergebe sich für den gesamten Beobachtungszeitraum bis 2014 ein Gesamtüberschuss von € 11.045.28.

Eine entsprechende Berechnung, in welcher die tatsächlich erzielten Mietzinse bis zum Jahre 2003 berücksichtigt worden seien und in der ab dem Jahre 2005 auch die zu erwartenden Mietzinse angesetzt seien, liege diesem Schreiben bei.

Abschließend beantragte der Bw. für den Fall, dass eine positive Entscheidung über sein Rechtsmittel nicht möglich sei wiederum, die berufungsgegenständlichen Bescheide für vorläufig zu erklären und den Rest des Beobachtungszeitraumes abzuwarten. Außerdem stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 12. Jänner 2005 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage der den Kaufpreis betreffenden Finanzierungsverträge samt den Kredit- bzw. Darlehenskontoauszügen von 1995 bis laufend und um Vorlage der Mietverträge, die den bisher erzielten Einnahmen zu Grunde gelegen seien, auf. Darüber hinaus ersuchte das Finanzamt den Bw. um Nachweise betreffend jene Maßnahmen zur Mieterfindung bzw. Einnahmenerzielung, die nach dem Wegfall des ersten Mieters gesetzt worden seien. Insbesondere seien die Konditionen, zu denen die Wohnung angeboten worden sei – Vermittlungsaufträge, Inserate u. Ä. – bekanntzugeben bzw. vorzulegen. Außerdem forderte das Finanzamt den Bw. auf, den Namen und die Anschrift des Verhandlungspartners betreffend die Vermietung zu einem Bestandzins von rund € 40.000,-- bekannt zu geben.

Mit weiterem Ersuchen um Ergänzung vom 3. Februar 2005 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage der Berechnung laut Seite 2 Abs. 2 des o. e. Berufungsschreibens auf. Eine solche sei der per Fax eingelangten Berufung nicht beigegeben gewesen.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 12. Jänner 2005 brachte der Bw. folgende Unterlagen bei bzw. erstellte folgende Angaben:

- die Darlehenskontoauszüge ab Beginn,
- den Kreditvertrag Bank,
- eine Kopie des Vertrages vom 27. Juli 1995 (Anmerkung: Mietvertrag erster Mieter),
- eine Kopie des Kaufvertrages samt Nachtrag betreffend das gegenständliche Objekt,
- den Namen des neuen Mieters: Herr A

sowie

- Kopien zweier die Mieterfindung betreffender Schreiben.

Hinsichtlich der letztangeführten Position wird angemerkt, dass es sich bei einem dieser beiden Schreiben um eine Kopie eines E-Mails vom 22. Februar 2005, stammend von Frau Büro von der Firma Immobilien handelt. In diesem bestätigt die Genannte, dass ihr der Bw. im Oktober 2003 den Auftrag erteilt habe, die gegenständliche Eigentumswohnung zu vermieten. Als Mindestmiete habe der Bw. einen Betrag von € 3.000,-- genannt. Nach langwierigen Bemühungen sei es Frau Büro Ende 2004 gelungen, dem Bw. einen Mieter zu präsentieren, der dessen Vorstellungen entsprochen habe.

Das zweite, die Mieterfindung betreffende Schreiben – datiert mit 23. Februar 2005 - stammt von der Firma Immo. In diesem wird bestätigt, dass das genannte Unternehmen beauftragt gewesen sei, in der Zeit von Jänner 1997 bis Dezember 1999 sowie in der Zeit von September 2002 bis Dezember 2003 einen Mieter für die in Rede stehende Eigentumswohnung zu suchen. Die Mietpreisvorstellungen des Bw. - € 25.000,-- zuzügl. BK und USt – seien nicht durchsetzbar gewesen.

Wie der Bw. der Firma Immo mitgeteilt habe, hätte der Bw. von Mitte 2000 bis 2002 einen Mieter ohne deren Zutun gefunden. Daher habe der Bw. diese ab September 2002 neuerlich beauftragt. Zum Bedauern des genannten Unternehmens habe innerhalb dieser Beauftragungszeiträume kein Mieter gefunden werden können obwohl sich dieses sehr bemüht habe und diesem durch entsprechende Werbemaßnahmen sowie eine Vielzahl von Besichtigungen erhebliche Kosten entstanden seien.

Hinsichtlich des am 27. Juli 1995 abgeschlossenen Mietvertrages ist anzumerken, dass in diesem für die in Rede stehende Eigentumswohnung ein monatlicher Mietzins in Höhe von ATS 18.0000,-- sowie ein verhältnismäßiger Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben von monatlich ATS 2.300,-- zuzügl. d. ges. Umsatzsteuer vereinbart wurden. Als Beginn des Mietverhältnisses ist der 1. August 1995, als dessen Ende der 31. Juli 2000 vermerkt. Weiters ist anzumerken, dass in diesem Vertrag als Bemessungsgrundlage einschließlich der Umsatzsteuer für die Gebührenbemessung ATS 712.800,-- (per Monat 18.000,--x1,2x36) sowie die Gebührensumme in Höhe von ATS 7.129,-- aufscheinen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 9. März 2005 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage des mit Herrn A abgeschlossenen Mietvertrages auf. Weiters wurde der Bw. auf den Umstand, dass die in seinem Berufungsschreiben vom 23. Dezember 2004 erwähnte Berechnung – Prognoserechnung – diesem nicht beigelegt gewesen sei, aufmerksam gemacht und um Vorlage derselben ersucht. Außerdem wurde dem Bw. die Beantwortung der Frage, ob der ab

1995 erklärte Zinsaufwand ausschließlich aus dem vorgelegten Kreditkonto resultiere, aufgetragen und um Beibringung der entsprechenden Kontoauszüge ersucht. Schließlich ersuchte das Finanzamt den Bw. hinsichtlich dessen in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Mieteinnahmen um Bekanntgabe des Mieters sowie des vollständigen Inhaltes des diesbezüglichen Mietvertrages sowie um Vorlage der entsprechenden Mietzahlungsbelege.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 11. April 2005 bekannt, dass der Zinsaufwand ausschließlich aus dem vorgelegten Kreditkonto resultiere und übermittelte folgende Prognoserechnung:

PROGNOSERECHNUNG

	1995	1996	1997	1998	1999
Einnahmen	16.569,41	18.247,49			
Einnahmen					
AfA	-9.654,11	-9.970,13	-9.970,13	-10.051,31	-10.132,48
Hausbetriebsk.			-2.769,99	-4.124,16	-1.898,40
Zinsen	-18.204,78	-22.466,30	-20.902,96	-19.099,15	-14.101,15
Überschuss	-11.289,48	-14.188,94	-33.643,08	-33.274,62	-26.132,03
	2000	2001	2002	2003	2004
Einnahmen	2.675,68	13.873,90	9.117,09	9.117,09	
Einnahmen					
AfA	-10.132,48	-10.119,40	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48
Hausbetriebsk.	-4.331,74	-2.323,42	-2.732,51	-2.700,00	-2.781,00
Zinsen	-9.523,56	-6.374,00	-8.422,79	-6.484,06	4.549,91
Überschuss	-21.312,10	-4.942,92	-12.170,69	-10.199,45	-8.363,57
Teilverlust 1995-2002			-156.963,86		
	2005	2006	2007	2008	2009
Einnahmen					
Einnahmen	36.000,00	36.000,00	36.000,00	36.000,00	36.000,00
AfA	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48	-10.132,48	-9.970,13
Hausbetriebsk.					
Zinsen					
Überschuss	25.867,52	25.867,52	25.867,52	28.867,52	26.029,87
	2010	2011	2012		
Einnahmen					
Einnahmen	36.000,00	36.000,00	36.000,00		
AfA	-9.970,13	-9.970,13	-9.970,13		
Hausbetriebsk.					
Zinsen					
Überschuss	26.029,87	26.029,87	26.029,87		
	2013	2014			
Einnahmen			69.600,66		
Einnahmen	36.000,00	36.000,00	360.000,00		
AfA	-9.970,13	-9.970,13	-200.778,18		
Hausbetriebsk.			-23.661,22		
Zinsen			-121.028,84		
Überschuss	26.029,87	26.029,87	84.132,42		

Gesamtüberschuss	84.132,42	
		Steuerberechnung
	03-14	241.086,28
	50%	120.543,14

Weiters brachte der Bw. am 11. April 2005 in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 3. März 2005 ein vom 16. März 2005 und von Herrn A stammendes und an ihn (den Bw.) gestelltes Anbot über den Abschluss eines Mietvertrages in dem dieser dem Bw. zusicherte, bis zum 31. März 2005 „*im Wort zu bleiben*“, bei. In diesem Anbot ist u. a. ein monatlicher Mietzins von € 3.340,-- festgeschrieben. Als Beginn des Mietverhältnisses wird der 1. Jänner 2005 bestimmt. Das Mietverhältnis werde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der erste Hauptmietzins sei am 1. April 2005 fällig. An diesem Datum seien die Monatsmieten für die ersten vier Monate des Jahres 2005 zu bezahlen. Neben diversen in Mietverträgen üblicherweise enthaltenen Bestimmungen sowie der Festschreibung der Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes in vollem Umfang auf diesen Mietvertrag (gemeint wohl Anbot eines Mietvertrages) wird in Punkt VIII dieses Mietvertragsanbotes bestimmt, dass der Vermieter einen umfassenden und unwiderruflichen Kündigungsverzicht auf drei Jahre ab Abschluss des Vertrages abzugeben habe. Eine Verlängerung des Kündigungsverzichtes sei möglich, eine vorzeitige Kündigung könne dann erfolgen, wenn das Bestandsverhältnis aus Gründen, die beim Mieter lägen, unzumutbar werden sollte.

Mit weiterem Ersuchen um Ergänzung vom 13. April 2005 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage des Zahlungsbeleges der am 1. April 2005 fälligen Mieten auf. Außerdem wurde der Bw. nochmals hinsichtlich der in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Mieteinnahmen um Bekanntgabe des Mieters, des vollständigen Inhaltes des Mietvertrages sowie um Vorlage der Mietzahlungsbelege ersucht.

Außerdem wurde der Bw. um Stellungnahme zu den im nächsten Absatz dargestellten Differenzen ersucht:

1.) Laut Erklärung seien Zinsen und Spesen (in ATS) in nachstehender Höhe im Zusammenhang mit dem gegenständl. Objekt geltend gemacht worden	2.) Dem stünden folgende Zinsen und Spesen betreffende Gutschriftsbuchungen (in ATS) laut den vorgelegten Kontoauszügen gegenüber:
1995: 647.321,00	1995: 267.689,60
1996: 376.716,00	1996: 309.143,00
1997: 382.844,78	1997: 287.631,00
1998: 529.516,83	1998: 265.010,00
1999: 237.291,00	1999: 336.880,78
2000: 134.568,00	2000: 128.470,05
2001: 115.208,00	2001: 205.495,50
2002: 115.900,12	2002: 148.830,17

Von der erkennenden Behörde wird diesbezüglich angemerkt, dass die in ATS berechnete Differenz der vom Bw. in den Jahren 1995 bis 2002 zu hoch geltend gemachten Zinsaufwendungen insgesamt ATS 589.615,64 beträgt.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 23. Mai 2005 hinsichtlich der unterschiedlichen Zinsansätze bekannt, dass diese auf unverständlichen Informationen seitens der Bank beruhten. Da nunmehr die kompletten Kontoauszüge vorlägen seien diese Zinsen gemäß Punkt Zweitens anzusetzen. Der Bw. führte weiters aus, dass er die im Ergänzungsersuchen vom 13. April 2005 hinsichtlich der in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Mieteinnahmen abverlangten Bekanntgaben bzw. Unterlagen in den nächsten Tagen nachreichen werde. Außerdem legte der Bw. diesem Schreiben Kopien der Mietzahlungseingänge für den Zeitraum 1-5/2005 bei.

Mit weiterem Ersuchen um Ergänzung vom 30. Mai 2005 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13. April 2005, soweit diese die in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Mieteinnahmen betraf, nicht zu übersehen.

In Beantwortung des im letzten Absatz erwähnten Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 20. Juni 2005 bekannt, dass sich die monatlichen Mietbeträge stets wiederholt hätten. Daher seien nicht sämtliche Einzahlungsbelege kopiert worden. Diese seien aus der Buchhaltung ersichtlich. Der Bw. führte weiters aus, dass die Mietverträge jeweils mündlich abgeschlossen worden seien. Der Grund dafür sei in der Ersparnis der Rechtsgeschäftsgebühr gelegen gewesen.

Aus den vom Bw. mit diesem Schreiben beigebrachten Belegkopien geht hervor, dass die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung in den Jahren 2000 bis 2002 teilweise an dessen Tochter erfolgte.

Im Akt wurde ein vom Bw. erstelltes und mit 22. Februar 2007 datiertes Schreiben vorgefunden: In diesem wurde u. a. mitgeteilt, dass der Bw. im Jahre 2007 und in den Folgejahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von lediglich € 10.000,-- bis € 12.000,-- beziehen werde. Daher sowie im Zusammenhang mit dessen übrigen zu erwartenden Einkünften ersuchte der Bw. die Einkommensteuervorauszahlungen 2007 bis zur Erledigung eines Nullstellungsantrages sowie dessen kassamäßiger Verbuchung zu stunden.

Im Grundbuch seitens der erkennenden Behörde vorgenommene Recherchen ergaben, dass Herr A mit Kaufvertrag vom 26. Februar 2008 Eigentum an der in Rede stehenden Eigentumswohnung erlangte. Dieser Kaufvertrag wurde am 16. März 2005 – mit diesem Datum ist das o. e. Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages ebenfalls datiert – errichtet und vom Bw. unterschrieben. Herr A unterfertigte diesen am 26. Februar 2008. Die Echtheit der

Unterschrift des Bw. wurde vom Notar am 16. März 2005, jene des Käufers ebenfalls vom Notar am 26. Februar 2008 bestätigt.

In diesem Kaufvertrag scheinen der Bw. als grundbücherlicher Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft und als deren Verkäufer und Herr A als deren Käufer auf. In Punkt I, „*Kaufabrede*“, 3. dieses Kaufvertrages wird der maßgebliche Zeitpunkt für dessen Abschluss mit der Unterzeichnung des bereits vom Verkäufer (Bw.) unterzeichneten Vertrages durch den Käufer bestimmt. Dieser sei bereits Mieter des Kaufgegenstandes und aufgrund eines **unbefristeten** Optionsvertrages vom 16. März 2005 zur Wahrnehmung der Kaufoption berechtigt. Spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2007 sei der Käufer jedenfalls ohne weitere Voraussetzungen zur Wahrnehmung der Kaufoption berechtigt. Die Zeitpunkte der Unterzeichnung dieses Kaufvertrages durch den Verkäufer und den Käufer deckten sich daher nicht.

Punkt II dieses Kaufvertrages „*Kaufpreis*“ lautet wörtlich wie folgt:

„1. Der Käufer ist seit 1. Jänner 2005 Mieter des Kaufgegenstandes. Er bezahlt dafür eine Monatsmiete von € 3.340,-- netto (in Worten: Euro dreitausenddreihundertvierzig), Umsatzsteuer wird nicht in Rechnung gestellt.

2. Der Kaufpreis beträgt € 390.000,-- (in Worten: Euro dreihundertneunzigtausend) abzüglich der den seit 1. Jänner 2005 abgelaufenen Monaten entsprechenden Monatsmieten („tatsächlicher Kaufpreis“).

Beispiel: Abschluss des Mietvertrages 1. Jänner 2005, Unterzeichnung des Kaufvertrages durch den Käufer 2. Juli 2005, tatsächlicher Kaufpreis sohin € 366.620,-- (€ 390.000,-- minus € 23.380,--).“

In Punkt III, „*Treuhandabrede*“, 1., ist u. a. festgeschrieben, dass der Treuhandbetrag von Euro 390.000,-- spätestens zehn Tage nach Abschluss des Mietvertrages vom 16. März 2005 (per 1. Jänner 2005) zwischen dem Käufer und dem Verkäufer auf ein Treuhandkonto vom Käufer zu erlegen ist. Aufgrund der Bestimmungen des Punkt II (siehe oben) könne der auf dem Treuhandkonto befindliche Betrag über dem tatsächlich zu leistenden Kaufpreis liegen.

Im Zuge eines mittels Aktenvermerkes dokumentierten Telefonates teilte der Referent dem steuerlichen Vertreter des Bw. am 23. Juni 2009 mit, dass eine Kopie des o. e. Kaufvertrages vom 16. März 2005 zu den Akten genommen worden sei. Der Steuerberater nahm diesbezüglich lediglich insofern Stellung, als er ausführte, dass sein Klient möglicherweise Geld benötigt habe und daher die gegenständliche Eigentumswohnung verkauft haben könnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. erzielte in den Jahren 1995 bis 2002 aus der Vermietung des Objektes Wien, folgende Ergebnisse in ATS (1995-2001) bzw. Euro (2002):

Jahr	Ausgaben	Beträge	Summe Ausgaben	Einnahmen	Verlust
1995	AfA Zinsen	131.605,00 267.698,60	399.303,60	228.000,00	171.303,60
1996	AfA Zinsen	137.192,00 309.143,00	446.335,00	251.090,91	195.244,09
1997	Betriebskosten AfA Zinsen	38.115,83 137.192,00 287.631,00	462.938,83	0,00	462.938,83
1998	Instandhaltung Energie Betriebskosten AfA Zinsen Bankspesen	22.334,65 7.780,70 26.634,29 138.309,00 265.010,00 26.900,00	486.968,64	0,00	486.968,64
1999	Betriebskosten AfA Zinsen u. Bankspesen	26.122,50 139.426,00 336.880,78	502.429,28	0,00	502.429,28
2000	Sonstige Steuern u. Abgaben Reparatur u, Instandhaltung Rechtsberatung Hausbetriebskosten Heizkosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	300,00 4.843,33 21.974,07 23.482,54 9.039,17 139.426,00 128.470,05	327.535,16	36.818,18	290.716,98
2001	Hausbetriebskosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	31.970,95 139.426,00 205.495,50	376.892,45	190.909,08	185.983,37
	Zwischensumme in ATS		3.002.402,96	706.818,17	2.295.584,79
	Zwischensumme in Euro		218.193,12	51.366,48	166.826,64
2002	Hausbetriebskosten AfA Zinsen und Spesen Investkredit	2.732,51 10.132,48 10.815,91	23.680,90	9.117,09	14.563,81
			241.874,02	60.483,57	181.390,45

Angemerkt wird, dass der Bw. aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung im Jahre 2003 einen Verlust in Höhe von € 10.231,96 (Einnahmen € 9.117,09), im Jahre 2004 einen Verlust in Höhe von € 20.769,66 (Einnahmen € 0,00) im Jahre 2005 einen Gewinn in

Höhe von € 11.629,82, im Jahre 2006 einen Gewinn in Höhe von € 24.355,58 sowie im Jahre 2007 einen Gewinn in Höhe von € 8.956,65 erklärte.

Am 5. Juni 1997 legte der Bw. über diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes eine Prognoserechnung vor. In dieser wurden betreffend das Jahr 1996 aus der Vermietung des gegenständlichen Objektes resultierende Einnahmen in Höhe von ATS 444.000,-- in Ansatz gebracht, obwohl der Bw. in diesem Jahr lediglich derartige Einnahmen im Ausmaß von ATS 251.090,91 erzielte. Weiters ist hinsichtlich dieser Prognoserechnung anzumerken, dass in dieser lediglich Aufwandsposten für Zinsen sowie Absetzung für Abnutzung enthalten sind.

In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes des Finanzamtes bezifferte der Bw. im o. e. Schreiben vom 4. Oktober 2004 die aus der Sicht des Jahres des Vermietungsbeginnes (1995) erzielbaren Jahresmieten mit € 18.247,49 (ATS 251.090,91). Der Bw. legte diesem Schreiben eine weitere, auf dieser Basis erstellte, den tatsächlichen Verhältnissen einnahmenseitig nicht Rechnung tragende, den Zeitraum 1995 bis 2009 betreffende, Prognoserechnung bei. Auf deren obige Darstellung sowie auf die beiden obigen Ergebnistabellen wird verwiesen. Weiters gab der Bw. in diesem Schreiben bekannt, dass er nach Kündigung seines Mieters – Ende des Jahres 1996 – infolge von Überkapazitäten sowie Sinken der Markterträge nicht sofort in der Lage gewesen sei, sofort einen neuen Mieter zu finden.

In den Jahren 2000 bis 2002 vermietete der Bw. die gegenständliche Eigentumswohnung teilweise auch an seine Tochter.

Der Bw. vermietete das in Rede stehende Objekt ab 1. Jänner 2005 an Herrn A und berechnete diesen mittels unbefristeten Optionsvertrages vom 16. März 2005 zur Wahrnehmung einer den Mietgegenstand betreffenden Kaufoption. Der diesbezügliche Kaufvertrag wurde seitens des Bw. am 16. März 2005 unterzeichnet. Auf die obigen umfangreichen, den Verkauf der berufungsgegenständlichen Eigentumswohnung betreffenden, Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen.

Der Bw. brachte am 11. April 2005 und somit 25 Tage nach Abschluss des im letzten Absatz erwähnten Optionsvertrages bzw. nachdem der diesbezügliche Kaufvertrag von seiner Seite unterzeichnet wurde, mittels Telefax eine weitere Prognoserechnung sowie ein ebenfalls vom 16. März 2005 – siehe die Ausführungen des letzten Absatzes - stammendes Anbot über den Abschluss eines Mietvertrages in dem der Bw. als Vermieter und Herr A als Mieter bezeichnet werden, beim Finanzamt ein. Auf deren obige Darstellungen wird wiederum verwiesen.

Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung:

Strittig ist im konkreten Fall, ob in den Jahren 1995 bis 2002 hinsichtlich der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung einkommen- und umsatzsteuerlich eine Einkunftsquelle oder eine unbeachtliche Liebhaberei vorliegt und folglich die oben dargestellten Werbungskostenüberschüsse bzw. die erklärten Umsätze und Vorsteuerbeträge außer Ansatz bleiben oder nicht.

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 die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33 – diese ist bei der Einkommensteuer gem. deren § 8 Abs. 1, Z1 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 und gem. Z 2 leg. cit. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993 anzuwenden, die in Rede stehende Vermietungstätigkeit wurde im Jahre 1995 aufgenommen, von der in § 8 Abs. 3 LVO idF BGBl. II Nr. 1997/358 eingeräumten Option zur rückwirkenden Anwendung der Verordnungsänderung machte der Bw. keinen Gebrauch - zu beurteilen.

Die Liebhabereiverordnung idF BGBl. 1993/33 unterscheidet 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 Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Gemäß der letztzitierten Bestimmung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z. B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

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 Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Einzelne Eigentumswohnungen oder Eigenheime fallen nicht unter die Einkünftevermutung, sondern unter die Liebhabereivermutung (siehe *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁵, 1994, Seite 25). Beim vom Bw. vermieteten Objekt handelt es sich um eine Eigentumswohnung. Somit ist die gegenständliche Vermietungstätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen.

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung gilt als "absehbarer Zeitraum" ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (§ 2 Abs. 4 LVO idF BGBl II Nr. 358/1997). Dieser Zeitraum gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch für Zeiträume, in denen, wie im gegenständlichen Fall, die LVO 1993 idF BGBl. 1993/33 zur Anwendung kommt (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 3. Juli 1996, ZI 93/13/0171 und vom 5. Juni 2003, ZI. 99/15/0129).

In seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, ZI. 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrechterhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind.

Werden bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt - im Berufungsfall erzielte der Bw. für die Jahre 1995 bis 2002 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 181.390,45 - und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu deren Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob diese

(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. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (Erkenntnis des VwGH vom 28. März 2000, Zl. 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; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, 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. das Erkenntnis des VwGH vom 30. Oktober 2003, Zl. 2003/15/0028).

Unwägbarkeiten - anormale wirtschaftliche Verhältnisse – sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie führen daher erst dann zur Liebhaberei, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre. Voraussetzung ist auch, dass der Steuerpflichtige auf derartige Ereignisse rasch wirtschaftlich sinnvoll reagiert. Unwägbarkeiten sind beispielsweise folgende – idR vom Stpl. nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände:

- Zahlungsunfähigkeit eines Mieters;
- Unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter;
- Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandsverhältnisses;
- Schäden an einem Mietobjekt durch unsachgemäße Bauführung am Nebengrundstück;

-Höhere Gewalt (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 365, 367).

Unwägbarkeiten sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallen. Hier liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes Ereignis vor, sondern die Umstände sind bei einer unternehmerischen Tätigkeit nicht völlig atypisch, auch wenn sie vom Steuerpflichtigen idR nicht beeinflussbar sind. Keine Unwägbarkeiten sind daher beispielsweise:

- Leerstehen von Mietobjekten;
- Preisverfall am Immobilienmarkt (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 370).

Abgesehen davon, dass eine später vorgelegte Prognose eine frühere zur Gänze ersetzt, ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen, dass sämtliche vom Bw. vorgelegten Prognoserechnungen als nicht geeignet anzusehen sind, die Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung zu untermauern bzw. nachzuweisen.

Die vom Bw. am 5. Juni 1997 eingebrachte Prognoserechnung ist bereits deshalb als für einen derartigen Nachweis untauglich anzusehen, da in dieser die aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung resultierenden Einnahmen des Jahres 1996 in Höhe von ATS 444.000,-- in Ansatz gebracht wurden, obwohl diese tatsächlich lediglich ATS 251.090,91 betrugen. Deren Höhe war dem Bw. im Zeitpunkt der Erstellung dieser Prognoserechnung bekannt oder musste diesem zumindest bekannt sein. Somit sowie im Hinblick auf die als eklatant zu bezeichnende Abweichung ist der Aussagegehalt dieser Prognoserechnung nach Ansicht des erkennenden Senates bereits aus diesem Grund nicht gegeben.

Außerdem sind in dieser lediglich Aufwandsposten für Zinsen sowie Absetzung für Abnutzung enthalten. Nicht berücksichtigt wurden Aufwendungen für Instandhaltung und Reparaturen obwohl nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nach einem angemessenen Zeitraum von in etwa zehn Jahren selbst bei Neubauten durchaus mit derartigen Kosten zu rechnen und entsprechend dafür vorzusorgen ist. Mit Erkenntnis vom 19. April 2007, Zl. 2006/15/0055, hat der VwGH ausgeführt, dass in einer vom Abgabepflichtigen zu erstellenden realitätsnahen Ertragsprognose nach ständiger Rechtsprechung auch künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten zu berücksichtigen sind.

Nicht zuletzt bei zukünftigem Mieterwechsel ist die Wahrscheinlichkeit, dass derartige Arbeiten durchgeführt werden müssen, sehr realistisch. Schlussendlich ist hinsichtlich dieser Prognoserechnung anzumerken, dass in dieser auch Ausfälle auf Grund von Leerstehungen in keiner Weise berücksichtigt wurden. Den Erfahrungen des Wirtschaftslebens zufolge sind bei

einer Vermietungstätigkeit insbesondere bei einem Mieterwechsel – bedingt durch die Suche nach einem Nachfolgemmieter und eine in der Regel erfolgende Adaptierung der Wohnung – Mietausfälle zu gewärtigen. Solche Mietausfälle infolge Leerstehungen sind zu berücksichtigen. Dies vor allem auch im Hinblick darauf, dass es bereits in den Jahren 1997 bis einschließlich 1999 und auch noch im Jahr 2000 zu Leerstehungen gekommen ist.

Was die vom Bw. am 4. Oktober 2004 eingebrachte Prognoserechnung anbelangt, ist zunächst auszuführen, dass in dieser kein Gesamtüberschuss ermittelt wurde und dass diese für einen Zeitraum von fünfzehn Jahren erstellt wurde. Vor allem aber wurde in dieser den tatsächlichen Verhältnissen einnahmenseitig in keiner Weise Rechnung getragen indem bei der Überschussermittlung jährlich für den gesamten Zeitraum von 1996 bis 2009 die vom Bw. (ausschließlich) im Jahre 1996 tatsächlich erzielten Mieteinnahmen in Höhe von € 18.247,49 in Ansatz gebracht wurden. Diesbezüglich ist der Bw. darauf zu verweisen, dass für die Prognose die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden maßgeblich sind.

In dieser Prognoserechnung scheinen in der Rubrik „*Einnahmen effektiv*“ zwar die in den Jahren 1995 bis 2001 tatsächlich erzielten Einnahmen auf, diese wurden jedoch bei der Ergebnisermittlung nicht in Ansatz gebracht. Somit, sowie im Hinblick auf die Ausführungen des letzten Absatzes vermag diese Prognoserechnung den oben dargestellten Mindestanforderungen an eine solche in keiner Weise zu genügen. Hinsichtlich dieser Prognoserechnung ist schlussendlich anzumerken, dass in dieser die tatsächlich erzielten Einnahmen der Jahre 2002 und 2003 keine Berücksichtigung fanden.

Die im letzten Absatz geschilderten Umstände sowie die Tatsache, dass die in ATS berechnete Summe der vom Bw. in den Jahren 1995 bis 2002 zu hoch geltend gemachten Zinsaufwendungen insgesamt ATS 589.615,64 beträgt, lassen dessen Glaubwürdigkeit in einem bezeichnenden Licht erscheinen.

Hinsichtlich der dritten und letzten Prognoserechnung, die am 11. April 2005 und somit 25 Tage nach Abschluss des o. e. unbefristeten Optionsvertrages vom 16. März 2005 bzw. nachdem der diesbezügliche Kaufvertrag seitens des Bw. – ebenfalls am 16. März 2005 - unterzeichnet wurde, vorgelegt wurde, ist auszuführen, dass sich schon deshalb jegliches weitere Eingehen auf diese erübrigt, weil in dieser ebenfalls weder Aufwendungen für Reparaturen noch Mietausfälle infolge Leerstehungen enthalten sind. Damit ist diese Prognoserechnung auch im Hinblick auf das oben diesbezüglich Gesagte als absolut unrealistisch zu beurteilen.

Dessen ungeachtet wäre selbst unter Einbeziehung der in den Jahren 1995 bis 2002 tatsächlich vom Bw. erzielten Ergebnisse und bezogen auf einen Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren die von ihm entfaltete Tätigkeit nicht geeignet gewesen wäre, einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Dabei geht der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks sowie des Umstandes dass der Bw. mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 die aus der Sicht des Jahres des Vermietungsbeginnes (1995) erzielbaren Jahresmieten mit € 18.247,49 (ATS 251.090,91) bezifferte, davon aus, dass für das gegenständliche Objekt im günstigsten Fall eine Jahresmiete in dieser Höhe erzielbar ist.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des UFS im Hinblick auf die vom Bw. tatsächlich erzielten Mieten sowie die langfristigen Leerstellungen und auf die vom Bw. selbst angesprochenen Überkapazitäten und das Sinken der Mieterträge am Markt, diese Variante bei Weitem wahrscheinlicher, als jene, wonach eine monatliche Nettomiete im Ausmaß von € 3.340,-- erzielbar wäre. Dies nicht zuletzt deshalb, da diese vom Bw. ab dem 1. Jänner 2005 vereinnahmte Miete in wirtschaftlicher Hinsicht als Anzahlung auf den Kaufpreis der gegenständlichen Wohnung zu beurteilen ist, betrug doch deren Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 16. März 2005 € 390.000,-- abzüglich der den seit 1. Jänner 2005 abgelaufenen Monaten entsprechenden Monatsmieten („tatsächlicher Kaufpreis“). Auf die umfangreichen diesbezüglichen weiteren obigen Ausführungen sowie insbesondere auf das o. e. Schreiben der Firma Immo vom 23. Februar 2005, in dem diese bestätigt, dass sie vom Bw. beauftragt gewesen sei, in der Zeit von Jänner 1997 bis Dezember 1999 sowie in der Zeit von September 2002 bis Dezember 2003 einen Mieter für die in Rede stehende Eigentumswohnung zu suchen und dass dessen Mietpreisvorstellungen - € 25.000,-- zuzügl. BK und USt – nicht durchsetzbar gewesen seien, wird verwiesen.

Bei der Prüfung ob die vom Bw. entfaltete Tätigkeit bezogen auf einen Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren geeignet war, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, ist zunächst von der Gesamtsumme der in den Jahren 1995 bis 2002 erzielten Ergebnissen auszugehen. Diese wird in der Folge mit der sich aus dem jährlichen Ansatz einer Jahresmiete von € 18.247,49 und

um die jährliche AfA im Ausmaß von € 10.132,48 verminderte Differenz verglichen. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Jahresmiete von € 18.247,49 x 12 (Jahre 2003 bis 2014) = € 218.969,88

AfA von € 10.132,48 x 12 (Jahre 2003 bis 2014) = € 121.589,76

€ 218.969,88 - € 121.589,76 = € 97.380,12 (theoretischer Überschuss 2003 – 2014)

Tatsächlich erzielte Ergebnisse 1995 – 2002: Verlust in Höhe von € 181.390,45

- € 181.390,45 + € 97.380,12 = - **€ 84.010,33 (Gesamtverlust)**

Anzumerken ist diesbezüglich dass bei der Berechnung dieses Gesamtverlustes lediglich die AfA, nicht jedoch Instandsetzungen, Leerstellungen u. Ä. berücksichtigt wurden. Dass derartige Aufwendungen wie die im letzten Satz erwähnten über einen Zeitraum von zwölf Jahren, noch dazu bei einer vorangegangenen Vermietung von acht Jahren, nicht anfallen, ist nahezu auszuschließen (siehe das bereits erwähnte Erkenntnis vom 19.4.2007, Zl. 2006/15/0055). Somit war die gegenständliche Tätigkeit des Bw. bezogen auf einen Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren keinesfalls geeignet, einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Was die vom Bw. mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 erstellten Ausführungen hinsichtlich der Schwierigkeiten bei der Vermietung sowie das Sinken der Mieterträge am Markt und Überkapazitäten anbelangt, ist dieser darauf zu verweisen, dass es sich bei diesen Umständen um gewöhnliche Risiken, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallen, handelt.

Davon abgesehen hat sich der Bw. durch den Verkauf der gegenständlichen Wohnung jedweder Möglichkeit begeben, weitere Einnahmen zu erzielen und so einen Totalüberschuss zu erreichen, sodass insoweit ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliegt. Somit sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen, dh. es ist keine Ertragsprognose über diese eingegrenzte Zeitspanne hinaus zu erstellen (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2, Tz 371). Daher muss in derartigen Fällen ein positives Gesamtergebnis (Totalgewinn) in eben diesem abgegrenzten Zeitraum erzielbar sein, da keine nachfolgende Überschusserzielungsmöglichkeit mehr möglich ist (VwGH 14.14.1994, 93/15/02185). Davon kann aber im gegenständlichen Fall keine Rede sein

Nach Ansicht des erkennenden Senates könnte insoweit eine geänderte Betrachtungsweise nur Platz greifen, wenn die Ursache für das Einstellen der Vermietung als Unwägbarkeit anzusehen wäre. Der Umstand, dass der Verkauf der Wohnung nach den Angaben des

steuerlichen Vertreters letztlich auf Grund von finanziellen Schwierigkeiten des Bw. erfolgte, ist jedenfalls nicht als Unwägbarkeit zu beurteilen und wird das Vorliegen einer solchen, die Veräußerung betreffenden Unwägbarkeit, auch gar nicht behauptet.

Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO konnte somit im konkreten Fall nicht entkräftet werden; die gegenständliche Tätigkeit war daher als Liebhaberei einzustufen und somit hatte eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu unterbleiben. Die Berufung betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1995 bis 2002 war folgedessen als unbegründet abzuweisen.

§ 6 LVO bestimmt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht Bedeutung (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0278, und die dort angeführte Judikatur).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 bestimmt, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Eine solche Betätigung begründet daher keine Unternehmereigenschaft.

Diese umsatzsteuerrechtlichen Regeln sind EU-konform (Erkenntnis des VwGH vom 16. Februar 2006, Zl. 2004/14/0082). Wie bereits oben festgestellt, handelt es sich bei der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die nicht zur Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum geeignet ist. Es liegt somit gegenständlich auch Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2002 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurden vorläufig iSd § 200 Abs. 1 BAO erlassen. Die Vorläufigkeit wurde in diesen Bescheiden nicht begründet. Lediglich im Vorlagebericht wurde ausgeführt, dass erst ab September 2002 im Hinblick auf die letztendlich erfolgreich gesetzten Maßnahmen zur Erzielung von Mieteinnahmen in entsprechender Höhe wieder von einer neuen Einkunftsquelle ausgegangen werden könne.

Aus den obigen Ausführungen geht unmissverständlich hervor, dass die in Rede stehende Betätigung des Bw. auch im Jahre 2002 sowohl in umsatz- als auch in einkommensteuerlicher Hinsicht als Liebhaberei zu beurteilen ist.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer waren daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Dezember 2009