



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2006, nach Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, als für die Jahre 2003 und 2004 der Freibetrag wegen Behinderung des Kindes gemäß § 35 Abs. 1 3. Teilstrich i.V.m § 35 Abs. 3 EStG und für die Jahre 2005 und 2006 der erhöhte Freibetrag gemäß § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG i.V.m. der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idgF, zusteht.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Eigentümer der Liegenschaft X. Im Jahr 2002 begann er mit dem Ausbau und der Sanierung des Hauses, um dieses samt 4.000 m² Parkanlage ab dem Jahr 2005 zu vermieten.

Im Zuge eines betreffend die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2002 und 2003 seitens des Finanzamtes durchgeführten Vorhalteverfahrens teilte der Bw. mit Eingabe vom 14. Dezember 2004 mit, dass die Vermietung des Hauses X ab April 2005 geplant sei und übermittelte eine Aufgliederung der Instandsetzungsarbeiten in der Höhe von € 111.738,25, eine Auflistung der übrigen Werbungskosten in der Höhe von € 5.262,78 sowie eine Projektkalkulation.

Des Weiteren wurde folgende Annuitätenberechnung übermittelt:

Jahr	Schuld zu Anfang	Tilgung	Zinsen 4%	Annuität
	€	€	€	€
2004	230.000	9.200	-9.200	0
2005	239.200	-6.984	-9.568	-16.552
2006	232.216	-7.264	-9.289	-16.552
2007	224.952	-7.554	-8.998	-16.552
2008	217.398	-7.856	-8.696	-16.552
2009	209.541	-8.171	-8.382	-16.552
2010	201.370	-8.498	-8.055	-16.552
2011	192.873	-8.837	-7.715	-16.552
2012	184.036	-9.191	-7.361	-16.552
2013	174.845	-9.559	-6.994	-16.552
2014	165.286	-9.941	-6.611	-16.552
2015	155.345	-10.339	-6.214	-16.552
2016	145.007	-10.752	-5.800	-16.552
2017	134.254	-11.182	-5.370	-16.552
2018	123.072	-11.629	-4.923	-16.552
2019	111.443	-12.095	-4.458	-16.552
2020	99.348	-12.578	-3.974	-16.552
2021	86.770	-13.082	-3.471	-16.552
2022	73.688	-13.605	-2.948	-16.552
2023	60.083	-14.149	-2.403	-16.552
2024	45.934	-14.715	-1.837	-16.552
2025	31.219	-15.304	-1.249	-16.552
2026	15.916	-15.916	-637	-16.552
Summe		-239.200	-134.152	-364.152

Laut der ebenfalls im Rahmen des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung würde sich ab dem Jahr 2014 ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung der Liegenschaft ergeben:

Jahr	Nettoein-nahmen	Verwaltung	Zinsen	AfA	Ergebnis	Kumuliertes Ergebnis
2002	€ 0	€ -4.875	€ 0	€ -1.500	€ -6.375	€ -6.375
2003	0	-5.263	-4.466	-5.070	-14.799	-21.174
2004	0	-518	-9.200	-5.070	-14.789	-35.963
2005	11.520	-534	-9.568	-5.070	-3.652	-39.615
2006	17.453	-550	-9.289	-5.070	2.544	-37.072
2007	17.627	-566	-8.998	-5.070	2.992	-34.079
2008	17.804	-583	-8.696	-5.070	3.454	-30.625
2009	17.982	-601	-8.382	-5.070	3.929	-26.697
2010	18.161	-619	-8.055	-5.070	4.417	-22.279
2011	18.343	-638	-7.715	-5.070	4.920	-17.359
2012	18.526	-657	-7.361	-5.070	5.438	-11.921
2013	18.712	-676	-6.994	-5.070	5.971	-5.950
2014	18.899	-697	-6.611	-5.070	6.520	571
2015	19.088	-718	-6.214	-5.070	7.086	7.657
Summe	194.115	17.495	-101.548	-67.415	7.657	

Mit Mietvertrag vom 9. August 2005 vermietete der Bw. das auf der Liegenschaft F befindliche Haus samt Gartenanlage beginnend am 1. September 2005 für die Dauer von 5 Jahren. Als Mietzins wurden € 1.150 pro Monat inklusive Umsatzsteuer vereinbart. Die Betriebskosten sind nicht im Mietzins enthalten und sind vom Mieter gemäß Vorschreibung direkt an die Gemeinde bzw. den Strom-Versorger zu bezahlen.

Der Mietzins ist wertgesichert: Zur Berechnung der Wertsicherung dient der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarte Verbraucherpreisindex 1986 oder der an dessen Stelle tretende Index. Ausgangsbasis für die Wertsicherungsberechnung ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbarte Indexzahl. Der Mietzins verändert sich in dem Ausmaß, in dem sich der genannte Index gegenüber der Ausgangsbasis verändert. Eine Veränderung der Indexzahl bis 5% bleibt unberücksichtigt. Wird diese Grenze jedoch überschritten, so wird die gesamte Änderung voll wirksam. Die erste außerhalb des Spielraumes von 5% liegende Indexzahl bildet die Grundlage der Neuberechnung des Hauptmietzinses und des neuen Spielraumes.

Bei Beendigung des Bestandsverhältnisses kann der Vermieter die Herstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten des Mieters verlangen. Tut er dies nicht, gehen sämtliche Investitionen ohne Anspruch auf Kostenersatz in das Eigentum des Vermieters über.

Dementsprechend verzichtet der Mieter auf die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gemäß §§ 1036, 1037 und 1098 ABGB.

Mit Ende August 2006 wurde das Mietverhältnis beendet.

Im Juli 2007 bezog der Bw. mit seiner Familie das Haus auf der Liegenschaft X und vermietete einen Teil des Hauses an seine Frau für Zwecke eines Seminarzentrums.

Die vom Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum (2002 bis 2006) – laut den Erklärungen - erzielten Einkünfte, die um die Umsatzsteuer bereinigten Mieteinnahmen sowie die vom Bw. in diesen Jahren geltend gemachten AfA-Beträge laut Anlagenverzeichnis, Fremdkapitalzinsen laut Annuitätenberechnung, übrigen Werbungskosten und Instandhaltungskosten stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Ein-nahm-en	Ein-reich-pläne	Grund-buch/Notar	Wasser-Kanal-Abfall	Strom	Ver-sicher-ung	AfA	Fremd-finanz.kosten	übrige WK	Inst.h.KO	Ergebnis	kum. Ergebnis
	€	€	€	€	€	€	€	€	€		€	€
2002	0	-4640	-83,68	-64,32	-27,02	-60,54	1499,93	-	-	-	-6375,49	-
2003	0						3176,00	4466,42	5262,78	-	12905,20	19280,69
2004	0						6208,14	9495,90	2839,10	-53,75	18596,89	37877,58
2005	4181,82						7187,38	9231,44	-24,00	-	12261,00	50138,58
2006	8363,63						7187,38	9289,00	-24,00	-	-8136,75	58275,33

Die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 (2002 und 2003: vom 25.8.2005; 2004: vom 5.5.2006 und 2005: vom 16.7.2007), in welchen die Vermietungstätigkeit zunächst vorläufig als Einkunftsquelle anerkannt wurde, wurden mit Bescheiden vom 20.5.2008 (für 2002) und vom 28.5.2008 (für 2003, 2004 und 2005) unter Nichtberücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung sowie Qualifikation der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei endgültig erklärt. Die Umsatzsteuer 2006 wurde mit Bescheid vom 28. Mai 2008 endgültig mit 0 festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2002 wurde nach Wiederaufnahme des Verfahrens und vorläufiger Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung mit Bescheid vom 20. Mai 2008 endgültig in der Höhe von € -2.827,45 festgesetzt, wobei die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei beurteilt und die Verluste nicht anerkannt wurden.

Die Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 wurde jeweils nach zunächst vorläufiger Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung und Bescheidberichtigung gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit geänderter vorläufiger Festsetzung mit Bescheid vom 28. Mai 2008 endgültig in der Höhe von € -2.802,26 (für 2003), in der Höhe von € 0 (für 2004) und in der Höhe von € 221,58 (für 2005) festgesetzt, wobei die Vermietungstätigkeit für alle Jahre als Liebhaberei beurteilt und die Verluste nicht anerkannt wurden.

Die Einkommensteuer 2006 wurde mit Bescheid vom 28. Mai 2008 unter Nichtberücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung endgültig in der Höhe von € 6.533,03 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 20. Juni 2008 erhob der Bw. Berufung gegen die endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Berufungsbegehren brachte der Bw. vor, dass er Eigentümer der Immobilie F, Ortsteil der Großgemeinde G sei und das Haus im Jahr 1991 samt rund 4.000 m² Gartenanlage nach dem Tod seiner Mutter übernommen habe. Eine Nutzung für den Bw. und seine Familie sei nicht in Frage gekommen, da die Familie bereits im Jahr 1990 ein im Eigentum des Bw. und seiner Ehefrau stehendes Einfamilienhaus in L, Nähe Wien, bezogen habe. Der Bw. sei beruflich in Wien gebunden gewesen und das Haus in L über 35 Jahre langfristig finanziert gewesen.

Das Haus F sei ab dem Jahr 1992 an ein Ehepaar vermietet worden, jeweils fünfjährige Bestandsverträge seien immer wieder verlängert worden und bis Ende 2006 gelaufen. Den Mietern sei im Frühjahr 2002 überraschenderweise eine Gemeindewohnung in S angeboten worden, welche sie aus Altersgründen vorgezogen hätten. Es sei ersucht worden, die Miete mit April 2002 vorzeitig zu beenden.

Aus den Umständen, dass einerseits die Familie des Bw. bereits 1990 ein eigenes Haus in L gekauft und dort eine eigene Existenz aufgebaut habe, sodass weder Bedarf noch Notwendigkeit für die Familie bestanden habe, in das entfernter von Wien liegende F einzuziehen und andererseits das Haus F schon früher langfristig vermietet gewesen sei, sei ersichtlich, dass eine langfristige Vermietung seitens des Bw. stets geplant gewesen sei.

Nach dem Auszug der langjährigen Mieter im Jahr 2002 habe der Bw. die Möglichkeiten für eine Weitervermietung überlegt und sei zu dem Schluss gekommen, dass nur durch entsprechende Investitionen eine langfristige hochwertige Einkunftsquelle für den Bw. und zur Versorgung seiner Tochter, welche erhebliche Gesundheitsprobleme habe, geschaffen werden könne. Es sei eine Prognoserechnung über 14 Jahre erstellt worden mit der Erwartung eines Totalgewinns ab dem 13. Jahr.

Die Unternehmerschaft des Bw. habe das Finanzamt erst im Jahr 2005 nach sorgfältigen Recherchen anerkannt. Weiters habe der Bw. schon 2005 zusätzliche Belege und Nachweise über die Förderungen der Landesregierung erbringen müssen. Erst der Nachweis der Vermietung im August 2005 mittels Vorlage der Hauptwohnsitzmeldung der neuen Mieter in G, F habe das Finanzamt letztlich bewogen, die vorläufigen anerkennenden Bescheide zu erlassen.

Die Vermietung als Wohnobjekt ab September 2005 sei unmittelbar nach Fertigstellung des Projektes rasch und ohne jedes Problem, wie geplant und von den beauftragten Maklern vorhergesagt, erfolgt. Wäre die vereinbarte Nettomiete, rund € 1.050, über einen längeren Zeitraum bezahlt worden, wäre innerhalb eines überschaubaren Zeitraums von ca. 20 Jahren ein Totalgewinn erreichbar geworden.

Dem Vorwurf des Finanzamtes, wonach die Liegenschaft von vornherein nur zur befristeten Vermietung angeboten worden sei, werde entgegengehalten, dass der Bw. im August 2005 einen Fünf-Jahresvertrag abgeschlossen habe, in welchem er vereinbart habe, dass in den ersten beiden Jahren des Mietvertrages, also bis August 2007, durch den Mieter keine Kündigung erfolgen könne. Darüber hinaus habe der Bw. auch in der Vergangenheit Fünf-Jahresverträge abgeschlossen. Dies, um die Gefahr einer Hauptmiete zu verringern und das lange Verbleiben ungeeigneter Mieter im Objekt zu unterbinden. Andererseits habe eine Mindestdauer der Miete gegeben sein sollen. Befristete Mietverträge seien bei langfristigen Vermietungen sowohl im gewerblichen als auch im privaten Bereich durchaus üblich und sprächen nicht für die Absicht einer nur kurzfristigen Vermietung.

Ab April 2006 hätten die Mieter des Bw. in einer benachbarten Ortschaft ein Heurigen Restaurant eröffnet, weswegen sie es später vorgezogen hätten, dorthin zu ziehen und die Miete in F vorzeitig, nämlich mit Ende August 2006, zu beenden. Da die Mieter durch ihr Projekt gleichzeitig in schwere finanzielle Bedrängnis gekommen seien, wäre ein Beharren auf einer längeren Miete trotz vertraglichen Anspruchs sinnlos geworden.

Ende September 2006 habe der Bw. nach Marktforschung und Fertigstellung entsprechender Fotodokumentationen zunächst drei Makler mit der Suche von neuen Mietern beauftragt, nämlich die

AR,

KC und

KR

Seitens aller drei Makler sei es immer wieder zu Kontakten mit Interessenten gekommen und der Bw. habe darauf vertraut, dass die Makler ähnlich erfolgreich sein würden, wie dies schon bei der Vermietung 2005 der Fall gewesen sei.

Weiters sei das Objekt von den Maklern nicht nur auf deren Home-Pages angeboten, sondern auch in einigen allgemein zugänglichen Datenbanken registriert worden. In der Folge hätten sich auch andere, vom Bw. nicht beauftragte, Makler gemeldet, die sich das Haus ansehen haben wollen. Sogar telefonische Kontakte mit Kunden aus Übersee, welche die Absicht gehabt hätten, nach Österreich zu übersiedeln, habe es gegeben. Letztendlich habe auch der Bw. selbst das Haus über nachbarliche Kontakte angeboten und sei auf grundsätzliches Interesse gestoßen.

Insgesamt sei das Objekt bis Anfang April, also rund 7 Monate, am Markt gewesen, ohne die Möglichkeit, einen Mietvertrag abzuschließen. Dieses schwache Interesse an einer Anmietung des Hauses F sei für den Bw. - gemessen an der bisherigen Erfahrung seit 1992 – überraschend und unvorhersehbar gewesen. In dieser Situation habe der Bw. mit seiner Ehefrau Alternativen überlegt.

Das Aufrechterhalten von zwei Objekten, jenes in L einerseits und jenes in G (F) andererseits wäre für die Familie im Laufe der Zeit zu aufwändig geworden. Beginnend mit 1. Juli 2007 habe daher die Ehefrau des Bw., welche seit Jahren als Psychologin praktizieren, einen Teil des dem Bw. allein gehörenden Hauses F für Zwecke einer Praxis und Seminar-Zentrum, zu einem Preis von € 900 netto angemietet. Dafür habe der Bw. weiterhin Umsatzsteuer abgeführt. Praktisch als Notmaßnahme hätten der Bw. und seine Frau beschlossen, das Haus L aufzugeben, in das Haus F zu ziehen und dieses auch als psychologische Praxis für die Ehefrau des Bw. zu nützen. Dies mit der Perspektive, auch ein Seminar-Zentrum zu entwickeln und daraus zusätzliches Einkommen zu schaffen. Dafür hätte der Bw. ein Konzept erstellt.

Im Raum stehe der Eindruck einer geplanten Eigennutzung des Hauses F, die in etwa mit der Pensionierung des Bw. im Oktober 2007 zusammenfalle.

Das Dienstverhältnis des Bw. in Linz habe auf Grund einer überraschenden und unangenehmen Wende nur bis Ende September 2007 gedauert. Als Jahrgang 1947 habe er frühestens über den Weg einer sog. Korridorpension ab Juli 2009 eine Pension ansprechen können. Davor sei er als arbeitsuchend gemeldet gewesen und habe seinen Unterhalt aus einer vorzeitig in Anspruch genommenen Pensionskassenleistung und aus Ersparnissen bestritten.

Der Bw. sei bei der PB AG, Linz, seit 1992 als Mitglied des Vorstandes beschäftigt gewesen und habe die dortige AG von Beginn an im Rahmen seiner Verantwortung als Vorstand aufgebaut. Es seien ihm zwischen Oktober 1992 und September 2007 nacheinander dreimal je Fünf-Jahresverträge angeboten worden. Am 14. März 2007 sei laut Aufsichtsratbeschluss eine Vertragsverlängerung bis zum 31. Dezember 2010 erfolgt, welche der Bw. auch angenommen habe.

Dies habe u.a. auch dem Wunsch der Finanzmarktaufsicht entsprochen, welche der AG im Oktober 2005 anlässlich der Ernennung von zwei, damals in Führungspositionen noch relativ unerfahrenen, neuen Vorstandsmitglieder die Auflage erteilt habe, dass der Bw. noch wenigstens drei Jahre, also zumindest bis 2009, im Vorstand der AG bleiben solle. Diesem Wunsch habe der Aufsichtsrat der AG durch einen an die Finanzmarktaufsicht 2005 übermittelten Aufsichtsratsbeschluss mit entsprechender Absichtserklärung entsprochen.

Davor habe der Bw. selbst den Aufsichtsrat ersucht, ab 1. März 2006 seine Dienstverpflichtung auf nur mehr drei Tage pro Woche umzustellen. Dem sei aus einer Reihe von Gründen zugestimmt worden. Die neuen Vorstandsmitglieder haben dadurch besser in ihre Verantwortung integriert werden können, der Bw. sei entlastet worden und habe nicht mehr so häufig pendeln müssen. Er sei der Vorstandsvorsitzende geblieben und habe sich vermehrt auf die planerisch/strategische Arbeit, auf Projekte und die Übertragung von Erfahrung konzentrieren können. Für die AG seien u.a. auch Kosten gespart worden. Der Bw. habe seinerseits durch die Umstellung seines Dienstverhältnisses ab März 2006 zur Aufbesserung seiner Bezüge auf eine Pensionskassenleistung zurückgreifen können und habe - nicht zuletzt durch die seit dem Jahr 2005 laufende Vermietung von F - weitere Einnahmen erhalten.

Ende Juni 2007 sei es für den Bw. in der AG zu einer sehr überraschenden Wende gekommen. Ohne auf Details einzugehen, sei dem Bw. nahe gelegt worden, noch im Jahr 2007 um Beendigung des Dienstverhältnisses anzusuchen. Lediglich infolge des Drucks auf seine Person habe der Bw. sein Vorstandsmandat – trotz Verlängerung bis 2010 – mit Ende September 2007 zurückgelegt.

Die überraschende Arbeitslosigkeit sei für den Bw. ein sehr ungewöhnlicher Zustand mit extrem reduzierten Bezügen gewesen; ein Zustand, den der Bw. zu keinem früheren Zeitpunkt gewusst, geplant oder angestrebt habe.

Diese Tatsachen würden eindeutig für die Absicht einer gänzlichen, langfristigen Vermietung und für das Vorliegen einer Unwägbarkeit im Sinne des VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0017, sprechen, durch die der ursprüngliche langfristige Vermietungsplan nicht mehr habe aufrecht

erhalten werden können. Aus diesem Grund habe das Haus in L veräußert werden müssen und sei das Haus in F zur Hälfte an die Gattin vermietet worden, die dort eben ihre psychologische Praxis ausübe und ein Seminarzentrum aufbaue.

Durch den unvorhersehbaren Entfall der Mieteinnahmen ab September 2006 in Verbindung mit der Reduktion seiner Vorstandsbezüge ab März 2006 sei es für den Bw. wirtschaftlich nicht mehr möglich gewesen, die Kosten für zwei Häuser zu übernehmen und habe er daher notgedrungen umdisponieren müssen.

Diese Unwägbarkeiten seien somit nicht durch die Schwierigkeiten in der Vermietung (Leerstand), sondern durch das Entstehen einer wirtschaftlich angespannten Situation veranlasst gewesen.

Ebenso für das Nichtvorliegen von Liebhaberei sowohl im ertragsteuerlichen als auch im umsatzsteuerlichen Sinn spreche die Tatsache, dass sogar unter den geänderten Rahmenbedingungen einer Vermietung nur eines Teiles des Hauses der Totalgewinn innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes von 23 Jahren möglich sei.

Der Bw. legte seiner Berufung folgende Beilagen bei:

-) den Bestandsvertrag vom 8. November 1991
-) seine Planungsrechnung zur Ermittlung der Projektkosten bis zur Fertigstellung und zum Beginn der Vermarktung
-) eine Annuitätenberechnung (wurde bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens mit Eingabe vom 14. Dezember 2004 übermittelt)
-) eine Prognoserechnung (wurde bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens mit Eingabe vom 14. Dezember 2004 übermittelt)
-) den Bestandsvertrag vom 9. August 2005
-) eine Meldebestätigung der Mieter des Hauses in F
-) Inserate verschiedener Immobilienkanzleien, welche das Objekt F auf ihrer Website anbieten
-) den zwischen dem Bw. und seiner Gattin abgeschlossenen Bestandsvertrag vom 12. Juni 2007
-) ein Schreiben der PB vom 16. Mai 2007, in welchem mitgeteilt wurde, dass die Vorstandstätigkeit des Bw. bis zum 31. Dezember 2010 verlängert wird.

Am 29. Juli 2008 legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 23. April 2010 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. auf, eine neue, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Prognoserechnung zu übermitteln, in welcher die Einnahmen in der tatsächlich erzielbaren Höhe, die tatsächliche AfA sowie eventuelle Mietausfälle für Leerstehungen zu berücksichtigen sind.

Mit Eingabe vom 15. Juni 2010 übermittelte der Bw. zwei unterschiedliche Prognoserechnungen, wonach jeweils innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss zu erzielen sei.

Prognoserechnung 1 (Grundlage: Finanzierung gemäß übermitteltem Plan 2004):

Einnahmen netto gesamt	€	0	4200	12600	12600	13230	13230	11576,5
Ausgaben								
Verwaltung/Aufwand	€	0	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€	-9200	-9568	-9289	-8998	-8696	-8382	-8055
Abschreibungen	€	0	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38
Ausgaben netto	€	-9200	-16855,38	16576,38	16285,38	-15983,38	-15669,38	-15342,38
Verlust/Gewinn	€	-9200	12655,38	3976,38	3685,38	-2753,38	-2439,38	-3765,88

2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017

Einnahmen netto gesamt	€	13891,5	14586,08	14586,08	15315,38	12762,82	16081,15	16081,15
---------------------------	---	---------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Ausgaben

Verwaltung/Aufwand	€ -100	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€ -7715	-7361	-6994	-6611	-6214	-5800	-5370
Abschreibungen	€ -7187,38	-7024,71	-6200,08	-6200,08	-5721,9	-5721,9	-5721,9
Ausgaben netto	€ 15002,38	-14485,71	13294,08	12911,08	-12035,9	-11621,9	-11191,9
Verlust/Gewinn	€ 1110,88	100,37	1292	2404,3	726,92	4459,25	4889,25

2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024

Einnahmen netto gesamt	€ 16885,21	16885,21	14774,56	17729,47	18615,94	18615,94	19546,74
---------------------------	------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Ausgaben

Verwaltung/Aufwand	€ -100	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€ -4923	-4458	-3974	-3471	-2948	-2403	-1837
Abschreibungen	€ -5721,9	-5501,81	-5317,62	-5317,62	-5317,62	-5317,62	-5317,62
Ausgaben netto	€ -10744,9	-10059,81	-9391,62	-8888,62	-8365,62	-7820,62	-7254,62
Verlust/Gewinn	€ 6140,31	6825,4	5382,94	8840,85	10250,32	10795,32	12292,12

Erläuternd wurde dazu vorgebracht, dass die Mieteinnahmen beginnend mit September 2005 monatlich mit € 1.050 angesetzt worden seien und eine Anpassung der unterstellten Inflationsrate von jährlich 2,5% jeweils nach 2 Jahren entsprechend der Wertsicherung im Mietvertrag vorgenommen worden sei. Eventuelle Leerstehungskosten seien jeweils nach

5 Jahren berücksichtigt worden. Betreffend den Verwaltungsaufwand brachte der Bw. vor, dass er zum Zeitpunkt der Kenntnisnahme von nur reduziert möglichen Mieteinnahmen beschlossen habe, sämtliche Verwaltungstätigkeiten selbst durchzuführen. Aus diesem Grund seien Spesen (Telefon, Büromaterial) von € 100 jährlich als ausreichend angesehen worden. Der Zinsaufwand sei aus der im Jahr 2004 erstellten Prognoserechnung übernommen worden. Allerdings habe der Abschluss des Mietvertrages den Bw. noch im Kalenderjahr 2005 veranlasst, Reserven für die Altersvorsorge aufzulösen und Fremdmittel in der Höhe von € 50.000 zurückzubezahlen. Betreffend die Abschreibungen sei das vom Bw. vorgelegte Anlagenverzeichnis fortgeschrieben worden. Betreffend die Instandhaltungskosten brachte der Bw. vor, dass infolge der kompletten Sanierung vor Beginn der entgeltlichen Überlassung – mit Ausnahme der im Mietvertrag angeführten Erhaltungspflicht des Mieters – keine weiteren Instandhaltungskosten zu erwarten seien. Inhaltlich dieser Prognoserechnung ergebe sich bereits im Kalenderjahr 2021 – somit 17 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Vermietung – ein positiver Gesamtüberschuss in der Höhe von € 1.474,92.

Prognoserechnung 2 (Grundlage: Finanzierung Fremdmittelreduktion € 50.000):

	Vorjahr	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Einnahmen netto gesamt	€ 0	4200	12600	12600	13230	13230	11576,5
Ausgaben							
Verwaltung/Aufwand	€ 0	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€ -9200	-7176	-6966,75	-6748,5	-6522	-6286,5	-6041,25
Abschreibungen	€ 0	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38	-7187,38
Ausgaben netto	€ -9200	-16855,38	16576,38	16285,38	-15983,38	-15669,38	-15342,38
Verlust/Gewinn	€ -9200	10263,38	1654,13	1435,88	-579,38	-343,88	-1752,13

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Einnahmen netto gesamt	€ 13891,5	14586,08	14586,08	15315,38	12762,82	16081,15	16081,15
Ausgaben							
Verwaltung/Aufwand	€ -100	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€ -5786,25	-5520,75	-5245,5	-4958,25	-4660,5	-4350	-4027,5
Abschreibungen	€ -7187,38	-7024,71	-6200,08	-6200,08	-5721,9	-5721,9	-5721,9
Ausgaben netto	€ 15002,38	-14485,71	13294,08	12911,08	-12035,9	-11621,9	-11191,9
Verlust/Gewinn	€ 817,87	1940,62	3040,5	4057,05	2280,42	5909,25	6231,75

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Einnahmen netto gesamt	€ 16885,21	16885,21	14774,56	17729,47	18615,94	18615,94	19546,74
Ausgaben							
Verwaltung/Aufwand	€ -100	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Zinsen	€ -3692,25	-3343,5	-2980,5	-2603,25	-2211	-1802,25	-1377,75
Abschreibungen	€ -5721,9	-5501,81	-5317,62	-5317,62	-5317,62	-5317,62	-5317,62
Ausgaben netto	€ -10744,9	-10059,81	-9391,62	-8888,62	-8365,62	-7820,62	-7254,62
Verlust/Gewinn	€ 7371,06	7939,9	6376,44	9708,6	10987,32	11396,07	12751,37

Betreffend die Prognoserechnung 2 wies der Bw. darauf hin, dass sich unter Berücksichtigung der reduzierten Fremdmittel (Auflösung der Reserven für die Altersvorsorge – siehe oben) bereits im Kalenderjahr 2018 – somit nach 14 Jahren – ein positiver Gesamtüberschuss in der Höhe von € 65.579,43 ergäbe.

Der Vorhalt vom 23. April 2010 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2010 wurden in der Folge dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt, welche am 10. September 2010 beim Unabhängigen Finanzsenat einging.

Gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung übermittelte der Unabhängige Finanzsenat den Parteien des Verfahrens einen Vorhalt mit der von ihm erstellten Prognoserechnung sowie eine detaillierter Aufschlüsselung der Einnahmen und Ausgaben, wonach innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren kein Gesamtgewinn erzielbar ist, zur Kenntnis.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der Bw. seine Absicht, dauerhaft zu vermieten. Die Beauftragung mehrerer Realitätenkanzleien sei ein Indiz für seine Vermietungsabsicht. Der Umstand, dass es mit keinem der vielen Interessenten zu einem Mietvertragsabschluss gekommen und der Bw. zudem zu diesem Zeitpunkt überraschend arbeitslos geworden sei, hätten den Bw. zu einer schnellen Entscheidung, nämlich den Einzug mit seiner Familie in das Haus F, veranlasst. Auf die Frage, warum der Bw. das Haus, das er mit seiner Familie in L bewohnte, verkauft habe, um in das streitgegenständliche Haus einzuziehen, anstatt das Mietobjekt zu verkaufen, erklärte der Bw., dass einerseits das Haus in L leichter verwertbar gewesen und andererseits das Haus F als Seminarzentrum für die Ehegattin des Bw. besser geeignet erschienen sei.

Betreffend die vorgelegten Prognoserechnungen wies der Bw. darauf hin, dass er in den Steuererklärungen der Jahre 2002 bis 2006 Fehler gemacht habe. Zum einen wären hohe Ausgaben im Jahr 2002 (insbesondere die Einreichpläne) nicht sofort abzuziehen, sondern zu aktivieren und erst zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Hauses als AfA abzuziehen gewesen. Zum anderen habe es der Bw. verabsäumt, seine bereits zum damaligen Zeitpunkt bestandene Absicht, den auf vorzeitigen Abbau gerichteten Rahmenkredit vorzeitig zurückzuzahlen, kundzutun. Auch bei den in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erklärten Fremdkapitalzinsen in der Höhe von € 3.188,41 sei ihm offensichtlich ein Irrtum unterlaufen, da sowohl die Annuitätenberechnung als auch die Prognoserechnungen jeweils von einem Betrag in der Höhe von € 9.289 ausgegangen seien.

Der Bw. verwies weiters auf den Erlass zur Liebhabereiverordnung, wonach die vorzeitige Darlehenstilgung eine Änderung der Bewirtschaftung darstelle und in den Fällen, in denen die

Wirtschaftsführung bereits im zweiten (Veranlagungs-)Jahr einer Betätigung wesentlich geändert werde, diese Änderung auf den Beginn der Tätigkeit zurückwirke.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer 2002 bis 2006:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide – Liebhabereiverordnung 1993, BGBl. Nr. 33/1993 (in weiter Folge LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Dieser Zeitraum von ca. 20 bzw. 23 Jahren kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, wobei gemäß § 3 Abs. LVO unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen ist. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Treten bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen Verluste auf, so ist Liebhaberei anzunehmen.

Im vorliegenden Fall renovierte der Bw. in den Jahren 2002 bis 2005 das von seiner Mutter im Jahr 1991 übernommene Einfamilienhaus auf der Liegenschaft F. Nach Fertigstellung der Renovierungsarbeiten wurde mit einem Mieter ein Fünf-Jahresmietvertrag, beginnend am

1. September 2005, abgeschlossen. Ende August 2006 wurde das Mietverhältnis vorzeitig beendet. Im September 2006 begann die Suche nach einem Nachmieter. Am 1. Juli 2007 zogen der Bw. und seine Familie in das Einfamilienhaus ein.

In Streit steht, ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft F als umsatz- und einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen ist.

Aus den Ausführungen des Bw. ist klar zu entnehmen, dass es sich bei der berufungsgegenständlichen Liegenschaft um ein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG handelt. Die Bewirtschaftung dieses Mietobjektes ist daher als Vermietungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu beurteilen.

Da der Bw. die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung ab deren erstmaligem Anfallen im Jahr 2002 geltend machte, ist im gegenständlichen Fall von einem absehbaren Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO von 23 Jahren auszugehen, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist.

Mit dem Einzug des Bw. in das Haus F im Jahr 2007 war die Vermietung beendet. Sie wurde vor Beendigung des absehbaren Zeitraumes aufgegeben. In diesem abgeschlossenen Zeitraum (2002 bis August 2006) wurden ausschließlich Verluste erzielt.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg. 7107/F, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen.

Eine Anerkennung einer typischen der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung als Einkunftsquelle setzt gemäß § 2 Abs. 4 LVO voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses - nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung - in einem (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten ist (objektive Ertragsfähigkeit).

Ein besonderes Merkmal der objektiven Ertragsfähigkeit ist es, dass eine Betätigung Liebhaberei ist, wenn sie auf Grund typischer Betätigungsrisiken nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Verbesserungsmaßnahmen des sich Betätigenden führen i.d.R. zur Änderung der Art der

Bewirtschaftung oder der Tätigkeit und ziehen ebenso Liebhaberei nach sich (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 165, 166).

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende (prognostizierende) Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigung (Prognose).

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich zu Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 167, 168).

Eine typische der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Es muss somit der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung noch nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Unwägbarkeiten sind nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis beispielsweise unvorhergesehene Investitionen, unerwartete Mietstreitigkeiten, Zahlungsunfähigkeit von Mietern, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachmieter, höhere Gewalt, Naturkatastrophen aber auch Aufgabe einer Vermietung aus einer Zwangslage heraus und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139; *Dr. Gertraude Langheinrich, Mag. Wolfgang Ryda*, FJ 2001, 84; *Mag. Bernhard Renner*, SWK 2004, S 373ff; *Dr. Michael Rauscher*, SWK 2004, S 625).

Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und i.d.R. in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen. Liebhaberei ist daher in diesen Fällen anzunehmen, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre oder die Einstellung der Betätigung auf einem freiwilligen Entschluss beruht. Weitere Voraussetzung für eine anzuerkennende Unwägbarkeit ist, dass der Abgabepflichtige darauf rasch wirtschaftlich reagiert (vgl. auch die in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angeführten "strukturverbessernden Maßnahmen" sowie *Mag. Renner SWK- 2004 Heft 10 S 522*).

Von den Unwägbarkeiten sind gewöhnliche Risiken abzugrenzen: Diese fallen - wenn auch ungeplant - bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise an und sind daher ein Ausfluss des "Unternehmerrisikos". Anders als bei Unwägbarkeiten 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 Abgabepflichtigen i.d.R. nicht beeinflussbar sind.

Treten durch derartige unerwartete Umstände auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich, denn maßgeblich ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tägen nach einem solchen Erfolg. Bestehen solche Unwägbarkeiten aber nicht, dann spricht ein Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (vgl. VwGH 25.11.2000, 97/15/0144).

Im gegenständlichen Fall behauptet der Bw., dass sein konkreter Plan auf die Vermietung des Hauses F für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen sei. Der Umstand, dass die Familie des Bw. bereits im Jahr 1990 ein Haus in L gekauft und dort ihre eigene Existenz aufgebaut habe, sei als Nachweis für die langfristige Vermietungsabsicht zu sehen. Darüber hinaus sei das Haus F auch schon früher langfristig vermietet worden. Allerdings habe der langfristige Vermietungsplan infolge der durch den unvorhersehbaren Entfall der Mieteinnahmen ab September 2006 in Verbindung mit der Reduktion der Vorstandsbezüge des Bw. ab März 2006 entstandenen wirtschaftlich angespannten Situation (Unwägbarkeit) nicht mehr aufrecht erhalten werden können.

Zu den vom Bw. ins Treffen geführten überraschenden Problemen auf der Suche nach einem Nachfolgemieter ist festzustellen, dass diese bei der Objektvermietung zum typischen Vermietungsrisiko gehören und daher – obwohl sie vom Bw. weder geplant noch beeinflussbar waren – Ausfluss des Unternehmerrisikos sind. Die seitens des Bw. eingewendete unerwartete Frühpensionierung hat nichts mit der Vermietung der Liegenschaft F zu tun.

Obwohl nach den Angaben des Bw. reges Interesse an der Anmietung des Mietobjektes bestanden habe, sei es zu keinem konkreten Abschluss eines Mietvertrages gekommen. Die Gründe hierfür seien dem Bw. nicht bekannt. Der Bw. verwendete jedoch lediglich sieben Monate für die Suche nach einem Nachfolgemieter und zog danach selbst mit seiner Familie in das Mietobjekt ein, obwohl er zu diesem Zeitpunkt seinen Familienwohnsitz an der Liegenschaft L innehatte, den er in weiterer Folge verkaufte. Auch wenn diese Entscheidung des Bw. eine private Entscheidung und keine Unwägbarkeit darstellt, die das Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkte, lässt die seitens des Bw. für diese Vorgangsweise vorgebrachte Begründung, nämlich die bessere Eignung des Hauses F als Seminarzentrum für seine Ehegattin, erhebliche Zweifel an der vom Bw. eingewendeten langfristigen Vermietungsabsicht (bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes) entstehen. Vielmehr entsteht der Eindruck, dass die Generalsanierung des Hauses F von vornherein zum Zwecke der späteren Eigennutzung durchgeführt wurde. Des Weiteren hätte der Bw. als Vermieter mit ernsthafter Vermietungsabsicht länger als nur sieben Monate nach einem Nachfolgemieter gesucht und darüber hinaus – angesichts der angeblich vielen Interessenten an dem Mietobjekt - sein Mietangebot – insbesondere hinsichtlich der Miethöhe - an die Nachfrage angepasst.

Doch selbst wenn man die Absicht des Bw., die Vermietungstätigkeit während eines absehbaren Zeitraumes auszuüben, in dem ein Gesamtgewinn zu erzielen ist, als erwiesen ansehen würde, sind die seitens des Bw. vorgelegten Prognoserechnungen nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit zu erbringen.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses erfolgende Einstellung der Vermietung der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss, hat somit für die Beantwortung der Frage, ob die vom Bw. von September 2005 bis August 2006 ausgeübte Vermietungstätigkeit in der vom Bw. betriebenen Weise objektiv Aussicht hatte, sich lohnend zu gestalten oder ob diese als Liebhaberei zu beurteilen ist, unter Beachtung der weiteren oben angeführten Judikatur eine diesbezügliche Überprüfung sämtlicher relevanter Größen über einen Zeitraum von 23 Jahren zu erfolgen. Es ist daher zu prüfen, ob bei unveränderter

Fortsetzung der Vermietungstätigkeit unter den Konditionen des Mietvertrages vom 9. August 2005 innerhalb dieses Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre.

Dafür sind die vom Bw. vorgelegten Prognoserechnungen heranzuziehen. Insgesamt wurden drei unterschiedliche Prognoserechnungen vorgelegt, wobei jede von ihnen einen Gesamtüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren prognostiziert.

Maßgeblich für die Prognose bzw. Prognoserechnung sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Während des Beobachtungszeitraumes auftretende typische Betätigungsrisiken sind bei der Prognoserechnung realistisch abzuschätzen und bei den zukünftigen steuerlichen Ergebnissen entsprechend zu berücksichtigen.

Was die im Jahr 2005 vorgelegte Prognoserechnung betrifft, wonach im Jahr 2014 ein Gesamtüberschuss zu erzielen wäre, ging diese in einem nicht unbedeutenden Ausmaß von anderen Werten aus, als sie bei der tatsächlich vom Bw. gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind. Zum einen hatte der Bw. offensichtlich zu optimistische Erwartungen hinsichtlich der Mieterräge und wurden die Mieteinnahmen darüber hinaus insofern nicht richtig prognostiziert, als sie - entgegen der Wertsicherungsregel im Mietvertrag vom 9. August 2005 - mit jährlich 1% valorisiert wurden. Zum anderen wurden weder Leerstehungskosten noch Reparaturaufwendungen berücksichtigt und auch die AfA über den Zeitraum von 23 Jahren falsch angesetzt.

Insgesamt war diese Prognoserechnung daher nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Bw. gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen.

Die im Rahmen des Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegten „aktualisierten“ Prognoserechnungen (Prognoserechnung 1 und Prognoserechnung 2) wurden zu einem Zeitpunkt erstellt, zu dem der Bw. seine Betätigung bereits beendet hatte. Die in dieser Art erstellten Prognoserechnungen belegen zwar die Absicht des Bw., die frühere Prognose als Beweismittel zu ersetzen, nicht aber das, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Bw. konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung zu beweisen, zumal beiden Prognoserechnungen ausreichende Realitätsnähe abgesprochen werden muss.

Zunächst ist festzustellen, dass diese Prognoserechnungen unrichtigerweise erst im Jahr 2005 beginnen, obwohl der Bw. die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung des Hauses auf der Liegenschaft F bereits in den Jahren 2002, 2003 und 2004 geltend machte. Auch wenn in diesen Jahren den Aufwendungen keine Einnahmen gegenüber standen, ist infolge der seitens des Bw. erfolgten Geltendmachung der Ausgaben ab deren erstmaligem

Anfallen im Jahr 2002 gemäß § 2 Abs. 4 LVO von einem absehbaren Zeitraum von 23 Jahren – beginnend im Jahr 2002 bis zum Jahr 2024 - auszugehen, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist.

Des Weiteren ist festzustellen, dass die in den Prognoserechnungen für die Jahre 2002 bis 2006 dargestellten Beträge nicht unerheblich von den in den Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2006 seitens des Bw. erklärten Beträgen abweichen. Dem Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend die unrichtige sofortige Absetzung der Aufwendungen für die Einreichpläne sowie Grundbuch und Notar ist jedoch insofern beizupflichten, als die Ausgaben in der Höhe von € 4.640 (Einreichpläne) sowie jene in der Höhe von € 83,68 (Grundbuch/Notar) richtigerweise zu aktivieren und der AfA hinzuzurechnen sind.

Dem weiteren Vorbringen des Bw., wonach die AfA erst ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme (Fertigstellung des renovierten Hauses im Frühjahr 2005) abzuziehen wäre, sind hingegen die Erkenntnisse des VwGH vom 27.11.1984, 83/14/0046, sowie vom 31.5.2006, 2001/13/0171, entgegenzuhalten, in welchen der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei Wohngebäuden die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in der Regel in den Vordergrund tritt, sodass die AfA nicht erst ab Vermietung des Gebäudes, sondern bereits für Zeiträume, in denen das Gebäude renoviert wird und noch unvermietbar ist, zusteht.

Weiters ist festzustellen, dass bei der vom Bw. dargestellte Einnahmeseite von einem falschen Nettomietzins ausgegangen wurde. Während der Bw. unrichtigerweise von Mieteinnahmen in der Höhe von € 1.050 monatlich ausgeht, ist darauf hinzuweisen, dass der im Mietvertrag vom 9. August 2005 fest gelegte Mietzins in der Höhe von € 1.150 (inklusive USt) einem Nettomietzins von € 1.045,45 entspricht.

Darüber hinaus wirft sich die Frage auf, inwieweit der vom Bw. angesetzte Mietzins in der Höhe von € 1.050 realistisch ist. Wenn es dem Bw. bzw. drei Realitätenkanzleien trotz angeblich großem Interesses am Mietobjekt F innerhalb von sieben Monaten nicht gelungen ist, mit einem der Interessenten konkret einen Mietvertrag abzuschließen, ist davon auszugehen, dass die monatliche Miete nicht dem damaligen Marktpreis entsprach.

Nachdem bereits die im Jahr 2005 festgesetzte Miete offensichtlich unrealistisch hoch war, stellt sich die in den Folgejahren durchgeföhrte weitere Erhöhung als umso unrealistischer dar.

Darüber hinaus wurde bei der Berechnung der Wertsicherung nicht – wie im Mietvertrag vom 9. August 2005 vorgesehen – nach dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt

verlautbarten Verbraucherpreisindex (VPI) vorgegangen, sondern der Mietzins mit einer unterstellten Inflationsrate von 2,5% jährlich nach jeweils zwei Jahren angepasst, wobei Leerstehungen nach jeweils fünf Jahren berücksichtigt wurden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Berechnung der Wertsicherung des Mietzinses nach dem VPI 2000 angesichts des Umstandes, dass bis zum heutigen Tag lediglich die für August 2010 geltende Indexzahl verlautbart wurde, nur bis zum Jahr 2010 fortgesetzt werden kann. Ab dem Jahr 2011 haben die zuletzt geltenden Verhältnisse in die Zukunft projiziert zu werden. Wenn nun der Bw. von einer Inflationsrate von 2,5% jährlich ausgeht, während die Inflationsrate im August 2010 bei 1,6% lag, entspricht dies in keinem Fall der Realität.

Betreffend die Fremdmittelzinsen wurde in der Prognoserechnung 2 von einer vorzeitigen Tilgung des Rahmenkreditvertrages ausgegangen. Der Bw. teilte mit, dass ihn die Kenntnisnahme von nur reduzierten Mieteinnahmen im Jahr 2005 veranlasst habe, Reserven für die Altersvorsorge auszulösen und Fremdmittel in der Höhe von € 50.000 zurückzuzahlen.

In diesem Zusammenhang verweist der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung vom 23. Dezember 1997, Z 14 0661/6-IV/14/97, und interpretiert diese in der Art, dass die vorzeitige Darlehenstilgung zwar eine Änderung der Bewirtschaftung darstelle, in den Fällen jedoch, in denen diese bereits im zweiten Veranlagungsjahr erfolge, die Änderung auf den Beginn der Tätigkeit zurückwirke und daher zu keiner Teilung in zwei verschiedene Beurteilungsperioden führe.

Dazu ist festzustellen, dass die Sondertilgung von Fremdmitteln, soweit nicht eine von Beginn der Vermietung an einkalkulierte planmäßige Tilgung vorliegt (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0159; 14.12.2005, 2001/13/0144) grundsätzlich eine Änderung der Bewirtschaftung darstellt. Die Vermietung wird diesfalls für den Zeitraum vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so beurteilt, als würde sie ohne Änderung betrieben werden, nach der Änderung wird die Vermietung neu beurteilt.

Eine von vornherein geplante Fremdkapitaltilgung ist dann anzunehmen, wenn diese zeitgerecht offen gelegt oder in die Prognoserechnung aufgenommen wird, Höhe und Abflusszeitpunkt konkretisiert und nachgewiesen sind und die Tilgung aus dem Kreditvertrag oder Tilgungsplan entnehmbar bzw. die Tilgung in einem Zeitraum von zehn Jahren geplant ist, nicht aber wenn trotz Aufforderung eine bei Beginn der Tätigkeit geplante Tilgung nicht nachgewiesen wird (vgl. Jakom, EStG, § 2, Rz 274).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. in der Berufungsverhandlung selbst eingesehen, dass er es verabsäumt hat, seine Absicht der vorzeitigen Fremdkapitaltilgung zeitgerecht kund zu tun.

Im Hinblick auf die vom Bw. ins Treffen geführten Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung ist zunächst festzustellen, dass diese für den Unabhängigen Finanzsenat grundsätzlich unverbindlich sind. Soweit in diesem Zusammenhang jedoch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2005, 2004/14/0116, angesprochen wird, ist festzuhalten, dass darin die Fremdmitteltilgung erfolgte, **bevor** das Finanzamt hinsichtlich des Steuerpflichtigen und hinsichtlich des konkreten Projektes Ermittlungen angestellt hat. Dieser Sachverhalt deckt sich in keiner Weise mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. im Nachhinein, nämlich nachdem er sowohl seitens des Finanzamtes als auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates mit der Liebhabereivermutung seiner Vermietungstätigkeit konfrontiert wurde, nach Möglichkeiten gesucht, seine ursprüngliche Prognoserechnung zu adaptieren und zu optimieren. Wenn nun der Bw. in diesem Zusammenhang im Jahr 2010 die – laut seinem Vorbringen - im Jahr 2005 entstandene Absicht der vorzeitigen Fremdkapitaltilgung eines im Jahr 2002 aufgenommenen Darlehens kund tut, kann keinesfalls von einer **zeitgerechten** Offenlegung dieser Absicht gesprochen werden.

Die mangelnde Realitätsnähe der seitens des Bw. vorgelegten Prognoserechnungen wird auch durch die Nichtberücksichtigung von Instandhaltungskosten belegt. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (VwGH 27.5.2003, 99/14/0331). Die laufenden Instandhaltungskosten vorsorglich zu berücksichtigen, ist für die Widerlegung eines Liebhabereiverdachtes unerlässlich (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Daran kann auch der Einwand des Bw., wonach das Haus F unmittelbar vor der Vermietung generalsaniert wurde und daher nicht mit Reparaturarbeiten zu rechnen sei, nichts ändern, da es bei der Vermietung eines Einfamilienhauses abgesehen von den auf den jeweiligen Mieter überwälzten Reparaturarbeiten auch andere Instandhaltungs- und Sanierungsaufwendungen gibt, die zu Lasten des Vermieters gehen (z.B. Ausmalen des Hauses nach Beendigung des Mietverhältnisses bei normaler Abnutzung – siehe Punkt 6 des Mietvertrages vom 9. August 2005) und es der Lebenserfahrung widerspricht, dass es innerhalb eines Prognosezeitraumes von 23 Jahren zu keinen Reparaturarbeiten kommt.

Die adaptierten Prognoserechnungen, mit welchen der Bw. die Erzielung eines Gesamtgewinnes im Jahr 2021 (Prognoserechnung 1) bzw. im Jahr 2018 (Prognoserechnung 2) prognostiziert, erscheinen daher ebenfalls nicht zur Beurteilung geeignet, ob die berufungsgegenständliche Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließe.

Nach den Berechnungen des Unabhängigen Finanzsenates würde sich eine realistische Prognoserechnung folgendermaßen darstellen:

Da die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung des Hauses auf der Liegenschaft F ab deren erstmaligem Anfallen im Jahr 2002 geltend gemacht wurden, ist gemäß § 2 Abs. 4 LVO von einem absehbaren Zeitraum von 23 Jahren – beginnend im Jahr 2002 bis zum Jahr 2024 - auszugehen, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist.

a) Darstellung der maßgeblichen Einnahmen:

Angesichts des Umstandes, dass – wie bereits oben ausgeführt - die Miete für die streitgegenständliche Liegenschaft in der Höhe von € 1.045,45 (netto) nach Beendigung des Mietverhältnisses im August 2005 offensichtlich nicht (mehr) dem Marktpreis entsprach und ein Vermieter mit ernsthafter Vermietungsabsicht die Höhe der Miete an die Nachfrage angepasst hätte, werden die Mieteinnahmen seitens des Unabhängigen Finanzsenates ab dem Zeitpunkt der Beendigung der Vermietung im April 2007 (Einzug des Bw. in das Mietobjekt) in der Prognoserechnung mit monatlich € 999 (netto) als realistisch geschätzt.

Basierend auf diesem Nettomietzins wird bis zum Jahr 2010 die Wertsicherung des Mietzinses in Entsprechung des Mietvertrages und anhand des Verbraucherpreisindex 2000 weitergeführt, wobei als Ausgangsbasis die für den Monat des Vertragsabschlusses (August 2005) verlautbare Indexzahl herangezogen wird. Während eine Veränderung der Indexzahl bis 5% unberücksichtigt bleibt, wird die erste außerhalb des Spielraumes von 5% liegende Indexzahl als Grundlage für die Neuberechnung des Mietzinses herangezogen.

Da bis zum heutigen Tag lediglich die für August 2010 geltende Indexzahl verlautbart wurde, wird der Mietzins am Jahr 2011 - in Ermangelung aktueller Indexzahlen – mit einer großzügig unterstellten Inflationsrate von 2% jährlich nach jeweils zwei Jahren angepasst, wobei Leerstehungen – der Vorgangsweise des Bw. folgend – nach jeweils fünf Jahren berücksichtigt werden.

Daraus ergeben sich folgende wahrscheinlich erzielbare Einnahmen:

		VPI 2000	Mietzins	= pro Kal.jahr	= Erhöhung in %	Leerstehung (2 Monate)	Leerstehung für Monate
August	2005	110,7					
September	2005	111,1	1.045,45				
Oktober	2005	111,1	1.045,45				
November	2005	110,9	1.045,45				

Dezember	2005	111,3	1.045,45	4.181,80			
Jänner	2006	111,0	1.045,45				
Februar	2006	111,4	1.045,45				
März	2006	111,7	1.045,45				
April	2006	112,3	1.045,45				
Mai	2006	112,4	1.045,45				
Juni	2006	112,5	1.045,45				
Juli	2006	112,4	1.045,45				
August	2006	112,7	1.045,45				
September	2006	112,5					
Oktober	2006	112,4					
November	2006	112,5					
Dezember	2006	112,8		8.363,60			
Jänner	2007	112,8					
Februar	2007	113,1					
März	2007	113,7					
April	2007	114,2	999,00				
Mai	2007	114,6	999,00				
Juni	2007	114,7	999,00				
Juli	2007	114,7	999,00				
August	2007	114,6	999,00				
September	2007	114,8	999,00				
Oktober	2007	115,5	999,00				
November	2007	116,0	999,00				
Dezember	2007	116,9	999,00	8.991,00	5,6		
Jänner	2008	116,5	999,00				
Februar	2008	116,8	1.055,00				
März	2008	117,7	1.055,00				
April	2008	118,0	1.055,00				
Mai	2008	118,8	1.055,00				
Juni	2008	119,1	1.055,00				
Juli	2008	119,0	1.055,00				
August	2008	118,8	1.055,00				
September	2008	119,1	1.055,00				
Oktober	2008	119,0	1.055,00				
November	2008	118,7	1.055,00				
Dezember	2008	118,5	1.055,00	12.604,00			
Jänner	2009	117,9	1.055,00				
Februar	2009	118,3	1.055,00				
März	2009	118,6	1.055,00				
April	2009	118,8	1.055,00				

Mai	2009	119,1	1.055,00				
Juni	2009	119,0	1.055,00				
Juli	2009	118,7	1.055,00				
August	2009	119,1	1.055,00				
September	2009	119,2	1.055,00				
Oktober	2009	119,2	1.055,00				
November	2009	119,4	1.055,00				
Dezember	2009	119,7	1.055,00	12.660,00			
Jänner	2010	119,3	1.055,00				
Februar	2010	119,6	1.055,00				
März	2010	120,9	1.055,00				
April	2010	121,2	1.055,00				
Mai	2010	121,3	1.055,00				
Juni	2010	121,3	1.055,00				
Juli	2010	120,9	1.055,00				
August	2010	121,1	1.055,00				
September	2010				1.055,00		
Oktober	2010					1.055,00	
November	2010		1.055,00				
Dezember	2010		1.055,00	10.550,00			

**Annahme: ab 2011 Indexsteigerung von
2%/Jahr**

Ø	2011	1.107,75	13.293,00	5,0		
Ø	2012	1.107,75	13.293,00			
1-6	2013	1.107,75	6.646,50			
7-12	2013	1.163,14	6.978,83	5,0		
Ø	2014	1.163,14	13.957,68			
Ø	2015	1.163,14	11.631,40		2.326,28	11+12
Ø	2016	1.221,30	14.655,56	5,0		
Ø	2017	1.221,30	14.655,56			
1-6	2018	1.221,30	7.327,78			
7-12	2018	1.282,36	7.694,17	5,0		
Ø	2019	1.282,36	15.388,34			
Ø	2020	1.282,36	15.388,34			
Ø	2021	1.346,48	13.464,80	5,0	2.692,96	1+2
Ø	2022	1.346,48	16.157,76			
1-6	2023	1.346,48	8.078,88			
7-12	2023	1.413,80	8.482,82	5,0		
Ø	2024	1.413,80	16.965,65			

Summe Einnahmen 2005-2024			261.410,48		
--	--	--	-------------------	--	--

Somit ergeben sich für den Zeitraum August 2005 bis Dezember 2024 Einnahmen in Höhe von insgesamt € 261.410,48.

b) Darstellung der maßgeblichen Ausgaben:

Auch ausgabenseitig erfolgt eine Fortrechnung der im Zeitraum 2002 bis 2006 getätigten Aufwendungen auf den Zeitraum von 23 Jahren, wobei grundsätzlich die seitens des Bw. erklärten Beträge aus den Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2006 übernommen werden.

Eine Korrektur findet lediglich im Hinblick auf die Aufwendungen für Einreichpläne sowie Grundbuch und Notar statt, welche zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer aufzuteilen sind.

Verwaltungsaufwand:

Da in den Jahren 2002 bis 2006 keine Verwaltungsaufwendungen geltend gemacht wurden, werden auch für die Folgejahre 2007 bis 2024 keine Verwaltungsaufwendungen in Abzug gebracht.

AfA:

Die Abschreibungen werden in Entsprechung des vom Bw. mit seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2010 vorgelegten Anlagenverzeichnisses vorgenommen.

Fremdmittelzinsen:

Die Beträge für die Zinsen betreffend das Bankdarlehen mit einem Zinssatz von 4% werden aus der seitens des Bw. im Jahr 2004 und im Rahmen des Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates übermittelten Prognoserechnung 1 (Grundlage: Finanzierung gemäß übermittelten Plan 2004) übernommen, welche im übrigen auch der seitens des Bw. vorgelegten Annuitätenberechnung entsprechen.

Dass es sich bei dem im Jahr 2006 erklärten Betrag für Fremdmittelzinsen in der Höhe von € 3.188,41 im Gegensatz zu dem in den Prognoserechnungen festgehaltenen Betrag in der Höhe von € 9.289 offensichtlich um einen Irrtum handelt, hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Instandhaltungskosten:

Die Instandhaltungskosten werden mit € 2.000 nach jeweils fünf Jahren angesetzt, was im Hinblick auf die Vorgangsweise des Bw., Leerstehungen nach jeweils fünf Jahren zu berücksichtigen, konsequent erscheint.

In der nachstehenden Tabelle werden die obigen Ausführungen zusammengefasst und das für den Zeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2024 zu erwartende Gesamtergebnis ermittelt. Danach ist bei der vom Bw. gewählten Art der Bewirtschaftung innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren kein Gesamtgewinn erzielbar.

Aus diesem Grund ist das Finanzamt bei seiner Beurteilung der Vermietung der Liegenschaft F zutreffend von Liebhaberei im Sinne der LVO ausgegangen. Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 war daher der Erfolg zu versagen.

Jahr	Ein-nahmen	Einreich-pläne	Grundbuch Notar	Wasser/Kanal/Abfall	Strom	Ver-sicherung	AfA	Fremd-kapital-zinsen	übrige WK	Instand-haltungs-kosten	Ergebnis	kumu-liertes Ergebnis
	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
2002	0			-64,32	-27,02	-60,54	-1570,78				-1722,66	
2003	0						-3246,85	-4466,42	-5262,78		-	-14698,71
2004	0						6278,99	-9495,9	-2839,1	-53,75	-6109,76	-20808,47
2005	4181,82						-7258,23	-9231,44	-24		-	-33140,32
2006	8363,63						-7258,23	-9289	-24		-8207,6	-41347,92
2007	8991,00						-7258,23	-8998			-4268,23	-48613,15
2008	12604,00						-7258,23	-8696			-3350,23	-51963,38
2009	12660,00						-7258,23	-8382			-2980,23	-54943,61
2010	10550,00						-7258,23	-8055		-2000	-6763,23	-61706,84
2011	13293,00						-7258,23	-7715			-1680,23	-63387,07
2012	13293,00						-7095,56	-7361			-1163,56	-64550,63
2013	13625,33						-6270,93	-6994			360,4	-64190,23
2014	13957,68						-6270,93	-6611			1075,75	-63114,48
2015	11631,40						-8791,85	-6214		-2000	-5374,45	-68488,93
2016	14655,56						-5792,75	-5800			3062,81	-65426,12
2017	14655,56						-5792,75	-5370			3492,81	-61933,31
2018	15021,95						-5792,75	-4923			4306,2	-57627,11
2019	15388,34						-5572,66	-4458			5357,68	-52269,43
2020	15388,34						-5388,47	-3974			6025,87	-46243,56
2021	13464,80						-5388,47	-3471		-2000	2605,33	-43638,23
2022	16157,76						-5388,47	-2948			7821,29	-35816,94
2023	16561,70						-5388,47	-2403			8770,23	-27046,71
2024	16965,65						-5388,47	-1837			9740,18	-17306,53

Betreffend den Antrag des Bw. in seiner Eingabe vom 15. Juni 2008, den Freibetrag für seine behinderte Tochter rückwirkend ab September 2003 zu gewähren, ist festzustellen, dass für die Jahre 2003 und 2004 der Freibetrag wegen Behinderung eines Kindes gemäß § 35 Abs. 1 3. Teilstrich i.V.m. § 35 Abs. 3 EStG zusteht. Da der Bw. ab Jänner 2005 die erhöhte Familienbeihilfe bezieht, steht für die Jahre 2005 und 2006 der erhöhte Freibetrag gemäß § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG i.V.m. der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idgF, zu.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 sind daher dahingehend abzuändern.

2) Umsatzsteuer 2002 bis 2006:

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

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

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Die aus den angeführten Gründen erfolgte ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit einerseits als solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO und andererseits als Liebhaberei gilt damit auch für Zwecke der Umsatzsteuer.

Den Berufungen war daher auch in Bezug auf die Umsatzsteuer 2002 bis 2006 der Erfolg zu versagen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Dezember 2010