



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Dr. Michael Simma im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des XY, vom 2. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 7. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2004, Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2003 sowie Anspruchszinsen 2001 und 2002 nach den am 25. Juni und 6. Oktober 2010 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2001 und 2002** sowie **Umsatzsteuer 2001** wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne des Berufungsbegehrens abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der **endgültig festgesetzten** Abgaben sind den Bescheiden vom 13.6.2003 und 20.7.2004 zu entnehmen, mit denen die Einkommensteuer 2001 mit 9.255,39 €, die Einkommensteuer 2002 mit 5.907,18 € und die Umsatzsteuer 2001 mit -5.493,78 € (Gutschrift) vorläufig festgesetzt worden sind.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2004**, **Umsatzsteuer 2003** und die **Anspruchszinsenbescheide 2001 und 2002** werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, erwarb im November 2000 eine Liegenschaft mit Wohnhaus, dessen Erdgeschoss er als Hauptwohnsitz benutzte und dessen

Dachgeschoss er in Vermietungsabsicht sanierte und ab dem Winter 2002/2003 als Ferienwohnung vermietete. Die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuerüberhänge anerkannte das Finanzamt im Wege von vorläufig erlassenen Bescheiden. Mit Fax vom 5.5.2008 teilte der Bw, offensichtlich seitens des Finanzamtes zur Einreichung von Umsatzsteuerverproben aufgefördert, der Abgabenbehörde mit: *"In den Jahren 2005 + 2006 wurde das Objekt nicht mehr vermietet, da bereits nach einem Käufer gesucht wurde. Am 27.12.2005 wurde das Objekt schließlich verkauft."*

Das Finanzamt erließ daraufhin die nunmehr angefochtenen Bescheide. In ihnen setzte es die Umsatz- und Einkommensteuer endgültig fest. Dabei wertete es die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtlich. Begründend führte es ua aus: *"Im Zeitraum 2001 bis zur Veräußerung im Jahr 2006 wurde ein Gesamtverlust erzielt. Durch die Veräußerung des Mietobjektes ist auch die Erzielung von Überschüssen in der Zukunft ausgeschlossen. Die Vermietung des Mietobjektes in B stellt mangels objektiver Ertragsfähigkeit keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle (Liebhaberei) dar."*

Der Bw erhob Berufung. In Ihr führte er sinngemäß Folgendes aus: Er müsse dem Finanzamt heftig widersprechen, da es sich um einen Notverkauf gehandelt habe, ja sogar eine Existenz verloren gegangen sei. Er habe die Liegenschaft erworben, um sich mit der Vermietung ein zweites Standbein zu verschaffen. Es sei alles perfekt geplant und berechnet gewesen. Durch seine Geschäftspartner habe er beste Kontakte zu Gästen aus Land gehabt. Sein Plan wäre auch aufgegangen, wenn nicht 2002 das Team in Land nach dem Tod des besten Mannes begonnen hätte, auseinander zu brechen. Er habe nun für den Einkauf ständig in Land sein müssen, gleichzeitig für den Verkauf in Österreich. Der Doppelbelastung sei er nur kurze Zeit gewachsen gewesen. Es sei bergab gegangen. 2003 habe er nochmals umschulden können. Trotzdem sei es weiter bergab gegangen. Nun habe er handeln müssen, da es keine Chance mehr gegeben habe und die Partnerfirma in Land am Ende gewesen sei. Im Herbst 2003 habe er begonnen, auf einen neuen Beruf umzulernen. Die Ausbildung habe er 2004 fast abschließen können. Doch das Einkommen habe einfach nicht ausgereicht. Tag für Tag Druck von der Bank und ein neues Geschäft aufbauen, sei mit knapp 50 Jahren ein hartes Unterfangen. Er habe verzweifelt nach einem Käufer gesucht, um Versteigerung und Konkurs abzuwenden. Dies sei ihm dann Ende 2005 gelungen. Er habe einen halbwegs vernünftigen Preis erzielen können. So sei es Anfang 2006 (laut Grundbuch mit Kaufvertrag vom 27.12.2005) zum Verkauf gekommen. Alles Ersparte und das Haus seien weg gewesen. Verblieben sei ihm ein Schuldenberg von 53.000 €. Er habe verbissen weiter gekämpft. Mit dem Tod vonx habe ihn der nächste schwere Schicksalsschlag getroffen. Vor Wut habe er weiter gekämpft. Durch die Geburt vony habe er wieder so viel Kraft bekommen, um in die

schwarzen Zahlen zu kommen. Leider sei aber dann die Post vom Finanzamt gekommen. Die gewaltigen Nachforderung könne er nicht bewältigen. Deshalb bitte er, die Sache mit der Kenntnis seines traurigen Schicksals zu prüfen und die Liebhaberei herauszunehmen oder auf's Minimum zu beschränken.

In der am **25. Juni 2010** abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** brachte der Bw ergänzend vor:

Er habe das Haus in B gegen Ende des Jahres 2000 gekauft. Es sei günstig gewesen. Allerdings habe er auf Grund des Zustandes des Hauses einiges richten und investieren müssen. Umbau bzw Sanierung seien über einen Zeitraum von zwei Jahren erfolgt Das Haus sei auch 2003 noch nicht ganz fertig gewesen.

Sein Plan sei es ursprünglich gewesen, den oberen Stock des Hauses an ständig wechselnde Gäste aus Land zu vermieten. Er sei von einer sechs monatigen Auslastung ausgegangen. Im oberen Stock würden sich vier Zimmer mit jeweils zwei Betten befinden. Die Preise könnten den aktenkundigen Preislisten entnommen werden. Pro Person und Tag habe er bei einer Belegung mit 2 Personen 25 €/pro Person verlangt. In der Woche hätte er bei dieser Belegung 350 € eingenommen. Bei einer Belegung mit sechs Personen hätte die Wochenmiete 756 € betragen. Im Monat (bzw in 4 Wochen) wären das Einnahmen von gut 3.000 € gewesen. Bei der von ihm kalkulierten Auslastung hätten die Jahreseinnahmen ca. 18.000 € betragen.

Bei einer 50%igen Auslastung der Ferienwohnung mit 4 Personen wären nach seiner Berechnung immer noch Einnahmen in Höhe von knapp € 15.000 € zu erzielen gewesen.

Er habe durch seine berufliche Tätigkeit als Beruf allerbeste Kontakte nach Land gehabt. Nach dem Tod des besten Mitarbeiters und auch langjährigen persönlichen Freundes im Jahr 2002 sei es mit der aus ca. 70 Mitarbeitern in Land bestehenden Partnerfirma jedoch abwärts gegangen. Die Mitarbeiter dieser Firma hätten vorher bereits reges Interesse an einem Aufenthalt in seinem Haus bekundet. Er habe auch damit gerechnet, dass durch Mundpropaganda weitere Interessenten angesprochen würden. Das Naturerlebnis im Ort sei gerade für ausländische Gäste großartig. Er sei sich sicher gewesen, mit seinem Projekt einen vollen Erfolg zu landen. Zudem habe er auch Zusatzservices wie Chauffieren der Gäste zu allfälligen Abendveranstaltungen oder auch die Führung von Nachtwanderungen auf gesicherten Wegen beabsichtigt. Gedanken über die rechtlichen Voraussetzungen hinsichtlich des Angebotes der Zusatzservices habe er sich keine gemacht.

Er habe dann jedoch auf Grund des Ablebens des Topmitarbeiters anstatt seiner bisherigen viermonatigen beruflichen Vollauslastung zusätzlich viel öfter als zuvor zum Einkauf der Ware nach Land reisen müssen, was seine für die Vermietung an Gäste unbedingt notwendige Anwesenheit im Haus verunmöglicht habe. Er habe dann nach Zusammenbruch der Firma 2003 zum neuen Beruf umschulen müssen und keinen Kopf mehr für andere Dinge gehabt. Demzufolge habe er entgegen seiner ursprünglichen Absicht 2003 fix an einen Gast um € 500 pro Monat und später gar um 380 € pro Monat langzeitvermietet. Zu diesem Zeitpunkt habe er das ursprüngliche Vorhaben aufgegeben. Die extrem günstige Dauervermietung sei deshalb notwendig gewesen, weil der Mieter gewisse Aufgaben übernommen habe, die an sich ihn als Vermieter getroffen hätten, von ihm aber nicht erledigt hätten werden können, da er sehr oft abwesend gewesen sei und sich auf sein "hauptberufliches Standbein" konzentriert habe. Schlussendlich habe er das Haus Ende 2005 zu einem einigermaßen akzeptablen Preis verkauft.

Er betone, dass er damals zusammen mit seinem Steuerberater ein perfektes finanzielles Konzept ausgearbeitet gehabt habe, welches schließlich einen guten Gewinn abgeworfen hätte und es liege demzufolge keine Liebhaberei vor. Wenn auch auf Grund der Umschuldung in Schweizer Franken im Jahr 2003 lediglich 2 1/2 Prozent Zinsen angefallen seien, so müsse man langfristig doch mit 6 Prozent Zinsen rechnen. Dem Vorhalt des Finanzamtes, dass laut Auskunft des Verkehrsvereines B gar keine ernsthafte Vermietungsabsicht seinerseits bestanden und er sich zudem sehr abweisend bei Vermietungs-Anfragen verhalten habe, hält der Berufungswerber entgegen: Das stimme so nicht. Er habe vor allem deswegen keine Anrufe bzw. Anfragen durch den Verkehrsverein mehr erhalten, weil er dem Wunsch der Gemeinde nicht zugestimmt habe, über seinen Besitz einen Wanderweg zu führen. Überhaupt sei man ihm als Zugezogenen eher misstrauisch von der Gemeinde aus entgegengetreten.

Der Senat beschloss die Vertagung der Verhandlung, um dem Berufungswerber die Möglichkeit zu geben, eine Prognoserechnung beizubringen. Dies nachdem er zur Überzeugung gelangt ist, dass der unerwartete Tod des Freundes und Geschäftspartners eine Unwägbarkeit darstellt, die in zweierlei Hinsicht negative Auswirkungen auf die Erträge hatte. Zwecks Überprüfung des Vorbringens des Bw, er habe mit seinem Berater ein perfektes Konzept ausgearbeitet, auf Grund dessen er mit einem guten "Gewinn" habe rechnen können, ersuchte die Berufsbehörde den seinerzeitigen Berater um Stellungnahme.

Der frühere Berater des Bw übermittelte der Berufsbehörde ein Berechnungsblatt, in dem der durchschnittliche vermietungsbedingte Aufwand pro Jahr für Zinsen, normale AfA, Zehntelabschreibung, sonstiger Aufwand und Instandhaltungsaufwand mit 4.882,40 € ermittelt worden ist. Erläuternd teilte er mit, er habe mit dem Bw, seinem früheren Klienten, auf einer Wandtafel diese Berechnungen angestellt. Es habe sich dabei um eine überschlagsmäßige Ermittlung der durchschnittlichen Werbungskosten gehandelt.

Dem Finanzamt wurden die Berechnungen des früheren Beraters seitens des UFS zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt teilte mit, seiner Ansicht nach stelle die Berechnung keine brauchbare Prognoserechnung dar. Auch habe die Finanzierung nur in den ersten beiden Jahren so beibehalten werden können. Somit wären schon die angenommenen Zinsen viel zu niedrig angesetzt worden. Auch fehle eine realistische Einnahmenerwartung. Schließlich sei nicht ersichtlich, ob und in welchem Umfang die Kosten angebotener Zusatzleistungen berücksichtigt worden seien.

Mit E-Mail vom 15.9.2010 übermittelte der Bw der Berufsbehörde die in Aussicht gestellten Berechnungen, die sich zusammensetzend aus den Kalkulationsdaten, der Prognoserechnung im engeren Sinn sowie Detailinformationen zur Finanzierungs- und Einnahmenprognose zusammensetzen. Die Berechnungen wurden seitens der Berufsbehörde an das Finanzamt weitergeleitet.

In der mündlichen **Berufungsverhandlung am 6.10.2010** wurden die bisherigen Verfahrensschritte und Ermittlungsergebnisse wiederholt. Von Seiten des Bw wurde insbesondere seine per E-Mail der Berufsbehörde vorgelegte Prognoserechnung erläutert und betont, dass es sich dabei um eine auf realistischen Annahmen basierende Kalkulation handle, die mit dem Wissen aus dem Jahr 2000 unter der Annahme erstellt worden sei, dass die Vermietungstätigkeit wie geplant durchgeführt und fortgesetzt worden wäre. Von Seiten des Finanzamtes wurde vorgebracht, es handle sich aus mehreren Gründen um keine taugliche Prognoserechnung. Insbesondere würden die prognostizierten Einnahmen von einer unrealistischen Auslastung und zu hohen Zimmerpreisen ausgehen. Das detaillierte Vorbringen der beiden Parteien des Berufungsverfahrens ist dem Protokoll über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung und der nachfolgenden Begründung zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. 1997/358, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

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 Sinne 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).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel und unbestrittenermaßen eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO dar. Für sie gilt auf Grund der entstandenen Verluste die Vermutung der Liebhaberei. Diese Liebhabereivermutung kann allerdings widerlegt werden, wenn im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird. Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigungen (Prognose). Sie erfolgt durch rechnerischen Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung (Jakom/Laudacher EStG 2009, § 2 Anm. 258, 259 und 252).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erfordernten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen. Ihn trifft die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036). Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten ist bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose zu beachten, weil es ansonsten keines "Beobachtungszeitraumes" bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (siehe hg. Erkenntnisse vom 21.9.2005, 2001/13/0278, vom 23.11.2004, 2002/15/0024, vom 30.10.2003, 2003/15/0028, und vom 28.6.2006, 2002/13/0036).

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen vom 23.3.2000, 97/15/0009, und vom 24.6.1999, 97/15/0082, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme einer Vermietungsbetätigung allerdings nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird, sofern fiktiv – die Unwägbarkeit fortgedacht – ein Totalüberschuss erzielbar gewesen wäre (Doralt/Renner, EStG⁸ § 2 (LVO) Tz 365, 372, 455; SWK 10/2004, S 373; SWK 19/2004, S 625; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 24.9.1996, 95/13/0018; LRL Punkt 6.3 lit. a; UFS 29.6.2005, RV/0018-F/04)). Wird die Vermietung allerdings in einer Art betrieben, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten lässt, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Vermietung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 373; Jakom/Laudacher EStG 2009, § 2 Rz 256). Wird also eine Vermietungstätigkeit wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet, liegt insgesamt eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor, wenn sich die Vermietungstätigkeit unter gedanklicher

Ausklammerung der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Dabei obliegt - wie bereits ausgeführt wurde - laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen (im gegebenen Fall fiktiven) Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen. Es ist seine Aufgabe, die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer realistischen Prognoserechnung zu widerlegen hat (VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Diesen Nachweis hat der Bw aus den nachstehend angeführten Gründen (nur) zum Teil, nämlich eingeschränkt auf die Jahre 2001 und 2002 bzw hinsichtlich des vor Änderung der Bewirtschaftung gelegenen Zeitraums erbracht:

Der Senat hegt zunächst keine Zweifel daran, dass der Bw das Haus in B gekauft und sodann dessen oberes Stockwerk in der Absicht, an wechselnde Gäste aus Land zu vermieten, saniert hat. Dies belegen der aktenkundige Werbe-Falter, die Auskunft des Tourismusbüros, die Mitteilung seines früheren Steuerberaters, das glaubwürdige Vorbringen des Bw und die allgemeinen Lebenserfahrungen. Dies wird vom Finanzamt auch nicht bestritten.

Der Bw hat (laut seinem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung am 25.6.2010) ursprünglich geplant, nach Durchführung gewisser Umbau- und Sanierungsarbeiten den oberen Stock – unter Nutzung seiner beruflichen Kontakte nach Land – an ständig wechselnde Gäste aus Land zu vermieten. Diesen Plan hat der Tod eines Topmitarbeiters in zweierlei Hinsicht durchkreuzt. Zum einen konnte sich der Bw wegen ungeplant notwendig gewordener Auslandsaufenthalte nicht im erforderlichen Ausmaß in Österreich darum kümmern, dass die Vermietung gut läuft. Zum andern ist die von ihm begründetermaßen einkalkulierte Werbung (Mundpropaganda) in Land ausgefallen. Deshalb musste er seine Pläne ändern. Entgegen seiner ursprünglichen Absicht vermietete er zunächst an einen deutschen Dauergast um 500 € pro Monat, kurz später um 380 € pro Monat. Der Senat gelangte in der Berufungsverhandlung am 25.6.2010 zur Überzeugung, dass der Tod des Freundes und Geschäftspartners aus Land eine von ihm nicht beeinflussbare, vermietungsuntypische Unwägbarkeit (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 572, Stichwort Unwägbarkeit) darstellt, die negative Auswirkungen auf die Erträge hatte. An dieser Überzeugung hält der im fortgesetzten Verfahren erkennende Senat fest.

Die durch den Tod des Partners bewirkten Veränderungen betreffend Art der Vermietung und Höhe der Miete sind aber auch als Änderung in der Bewirtschaftung zu beurteilen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 295 mit Judikaturverweisen), wodurch aus einem – wie sich noch zeigen wird – objektiv ertragsfähig geplanten, lediglich auf Grund einer Unwägbarkeit nicht wie geplant realisierten Engagement eine steuerlich unbeachtliche

Betätigung wurde (Doralt/Renner, EStG8, (LVO) § 2 Tz 476). Dabei liegt auf der Hand, dass mit monatlichen Mieteinnahmen von 350 € die anfallenden Aufwendungen bei weitem nicht mehr gedeckt werden konnten. Aber auch schon mit den etwas höheren Einnahmen aus der Dauervermietung im Jahr 2003 (5.727,27 €) konnten weder die tatsächlichen (14.599,70 €) noch die prognostizierten (10.516 im Jahr 2003 bzw 8.344 im Jahr 2019) Einnahmen auch nur annähernd gedeckt werden. Dies verwundert auch nicht weiter, betrugen die aus der Dauervermietung erzielten Mieteinnahmen ja auch nur ca. ein Drittel jener Einnahmen, mit denen der Bw aus der Vermietung an ständig wechselnde Feriengäste gerechnet hatte, und die Hälfte der in der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung jährlich angesetzten Werbungskosten. Daraus ergibt sich, dass ab der durch eine Unwägbarkeit ausgelösten, nicht kostendeckenden Dauervermietung (ab 2003) jedenfalls Liebhaberei vorliegt. Dies umso mehr, als der Bw ab 2005 die Vermietung völlig einstellte und versuchte, das Objekt zu verkaufen.

Damit ist der Fall vergleichbar mit jenem, in dem der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151) eine Vermietungsbetätigung zu beurteilen hatte, die tatsächlich nie aufgenommen worden ist. Gegenständlich wurde die beabsichtigte Vermietung zwar kurzfristig aufgenommen, und zwar zunächst (Ende des Jahres 2002) für ganz kurze Zeit so wie geplant, wenig später (ab dem Jahr 2003) jedoch in Form steuerlicher Liebhaberei und nicht in der Art wie ursprünglich geplant. In beiden Fällen war sohin eine fiktive Vermietungstätigkeit auf ihre Ertragsfähigkeit zu prüfen.

Über Wunsch des Bw ersuchte die Berufungsbehörde den früheren Steuerberater des Bw um Vorlage der mit dem Abgabepflichtigen (laut dessen Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung) ex ante erstellten Kalkulation. Der frühere Berater teilte mit, die Prognoserechnung habe in einer überschlagsmäßigen Ermittlung der durchschnittlichen jährlichen Werbungskosten bestanden. Wie aus der bekannt gegebenen Berechnung, in der die erklärten Aufwendungen des Jahres 2001 aufscheinen, deutlich wird, handelt es sich nicht um eine ex ante erstellte Kalkulation. Das heißt andererseits, die Berechnung ist hinsichtlich der Aufwendungen von realistischen (wenngleich beim sonstigen Aufwand unzureichend differenzierenden) Ansätzen ausgegangen. Es handelt sich allerdings um keine taugliche Prognoserechnung, da einnahmenseitig jegliche Angaben fehlen.

Der Bw hat nur Werbungskostenüberschüsse erlitten bzw erklärt (2001: 80.837,50 S; 2002: 4.951,91 €; 2003: 8.872,43 €; 2004: 1.088,89 €). Soweit die vermietungsbedingten Einnahmen und Werbungskosten aktenkundig sind, weisen sie eine Struktur auf, die lediglich auf den ersten Blick gegen eine objektive Ertragsfähigkeit spricht. So wurden im Jahr nach der Anschaffung lediglich Werbungskosten in Höhe von 80.837,50 S geltend gemacht. Im ersten

Jahr der Vermietung stehen Mieteinnahmen in Höhe von 792,80 € allein Zinsaufwendungen in Höhe von 3.490,62 € gegenüber. Dafür gibt es allerdings eine plausible Erklärung. Da der Bw 2001 und fast bis zum Ende des Jahres 2002 noch nicht vermietet hat, sondern das Mietobjekt sanierte und adaptierte, fielen in dieser Zeit nur Werbungskosten an.

Die vermietete Ferienwohnung war zu 100% fremdfinanziert, was laut Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 292, bereits für sich im Regelfall der objektiven Ertragsfähigkeit hinderlich ist. Die Last der vollen Fremdfinanzierung wird im Berufungsfall allerdings durch die günstigen Anschaffungskosten aufgewogen.

Der Bw brachte im Berufungsschriftsatz vor, es sei alles perfekt geplant und berechnet gewesen. Er war daher seine Aufgabe, dem Vorbringen durch eine schlüssige und nachvollziehbare Prognoserechnung (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027; Jakom/Laudacher EStG, 2009, Rz 269) nachprüfbare Substanz zu geben, zumal keine perfekte Planung, sondern eine realistische erforderlich ist. Die mit E-Mail vom 15.9.2010 der Berufsbehörde vorgelegte Prognoserechnung ist zwar nicht mängelfrei, sie wird aber im Ergebnis den dargestellten Anforderungen gerecht. Zunächst ist – wie der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausgeführt hat - zu bemängeln, dass für das Jahr 2000 Einnahmen von 17.850 € angesetzt worden sind, obwohl das Mietobjekt erst im November dieses Jahres erworben worden ist und noch sanierungsbedürftig war. Weiters ist zu beanstanden, dass der Bw in der Prognoserechnung auch in den Jahren 2001 und 2002 Mieteinnahmen in der Höhe von 18.029 und 18.209 € angesetzt hat, obwohl er noch gar nicht bzw fast nicht vermietet hat. Ferner wird kritisch vermerkt, dass in der Prognoserechnung in den Jahren 2000 – 2002 nicht die tatsächlich erwachsenen Werbungskosten, sondern (allerdings erheblich höhere) Schätzwerte zum Ansatz gelangt sind. Auch hat der Vertreter des Finanzamtes begründete Bedenken dahingehend vorgetragen, dass die nunmehr vorgelegte Prognose nicht auf den tatsächlich gelisteten Preisen (AS 34, 35/2004) basiert und dass die nunmehr berücksichtigten Preise nahezu unrealistisch hoch sind bzw im obersten Preissegment liegen. Ebenso ist – so der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung - eine Auslastung von 60 % zu hinterfragen bzw völlig unrealistisch, gehe doch das Tourismusbüro nur von einer 20 %igen Auslastung aus. Schließlich ist die Prognoserechnung auch noch irreführend und rechnerisch nicht schlüssig, da der Bw zum einen auf ihrer Seite sechs von Wochenerlösen spricht, während die Spalten nach Monaten gegliedert sind, und da er zum anderen durch die verwendete Formel ($\text{Wochenerlös} \times 4 : 4,33 = \text{prognostizierter Wochenerlös I}$) auf einen nicht schlüssigen (freilich zu niedrigen) Betrag gelangte.

Der Senat räumt ein, dass die vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragenen Bedenken in der Sache weitgehend berechtigt sind. Auch der Berufungssenat teilt die Auffassung, dass die im Berufungsverfahren vorgelegte Prognoserechnung in mehreren Punkten mangelhaft ist. Auch der Berufungssenat teilt die Meinung des Finanzamtsvertreters, dass der Bw beim Erwerb des Objektes sehr wohl wusste oder zumindest wissen musste, dass das Objekt sanierungsbedürftig war und nicht sofort Erträge abwerfen konnte. Die vom Finanzamtsvertreter angedeuteten Zweifel, wonach der Bw im nachhinein eine Prognose mit geänderten Preisen erstellt hat, ist schwerlich von der Hand zu weisen. Ebenso stimmt es, dass die Preise des Bw vergleichsweise hoch waren. Aus den nachstehenden Gründen führt dies aber nicht dazu, das subjektive Ertragsstreben des Bw und die objektive Ertragsfähigkeit der von ihm geplanten Vermietungstätigkeit in Abrede stellen zu können. Den Bedenken des Finanzamtes, dem der Vorwurf nicht erspart werden kann, dem Bw keine Prognoserechnung abverlangt zu haben, wird im einzelnen entgegengehalten:

Die prognostizierten, relativ hohen Mieteinnahmen sind durch die tatsächlich erzielten, relativ niedrigen Einnahmen zu ersetzen. Dies führt zwar zu entsprechend höheren Werbungskostenüberschüssen. Diese wären allerdings bei Fortdenken der Unwägbarkeit und Fortsetzen der geplanten Vermietungstätigkeit spätestens nach 10 Jahren von entsprechenden Mieteinnahmen aufgewogen worden.

Überhaupt hat der Bw ausgabenseitig (Zinsen, Instandhaltungsaufwand ab dem ersten Jahr) relativ hohe Werte angesetzt, sodass auch einnahmenseitig eine gewisse Großzügigkeit zulässig bzw aus Gründen der Ausgewogenheit angebracht ist.

Eine Korrektur der Berechnungsformel wirkt sich zu Gunsten des Bw auf die Ertragsfähigkeit aus. Rechnet man die prognostizierten Einnahmen auf einen Vollauslastungswert um, gelangt man zu Jahreseinnahmen in Höhe von 28.560 €. Rechnet man diesen Wert auf einen Wochenwert um, so kommt man auf 549 €. Dies wiederum bedeutet, dass der Bw hinsichtlich der Bettenauslastung mit einer unterdurchschnittlich geringen Belegung von weniger als 50% kalkuliert hat. Dies aber heißt, dass der Bw selbst auch nur mit einer Gesamtauslastung seiner Betten gerechnet hat, die unter 30% lag. Dies umso mehr, wenn auch noch der von ihm für ertragsschädliche Eventualitäten angesetzte Sicherheitsabschlag berücksichtigt wird.

Geht man von der für den Bw nicht unbedingt günstigen Annahme aus, dass von den tatsächlich vorhandenen und belegbaren acht Betten, durchschnittlich tatsächlich nur drei mit Gästen belegt worden wären, ergibt sich – auf Basis der der Prognoserechnung zugrunde liegenden Preise - schon ein Wochenerlös, der über dem Ansatz des Bw liegt. Auf Basis der ursprünglich bekannt gegebenen Preisliste wäre eine etwas stärkere, aber immer noch unter vier Gästen gelegene Belegung erforderlich gewesen.

Ohne Bedeutung für den Nachweis der fiktiven Ertragsfähigkeit ist der Umstand, dass sich die tatsächlichen vermietungsbedingten Aufwendungen der Jahre 2000 bis 2002 nicht mit den entsprechenden Prognosewerten decken. Denn zum einen ist dies jedenfalls zum Teil (zB hinsichtlich der Leerstehkosten) in der Sache begründet. Zum anderen sind die prognostizierten Werte höher als die tatsächlichen Aufwendungen. So ist jedenfalls sichergestellt, dass der Bw die Ertragsfähigkeit in diesem Punkt nicht zu seinen Gunsten geschönt beurteilt hat.

Eine spontan während der Berufungsverhandlung durchgeführte Internet-Recherche ergab, dass in B beispielsweise eine "2-8-Personen-Wohnung" aktuell um 90 € pro Tag gebucht werden kann (<http://www.tiscover.com>). Auch ein Blick auf die vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochenen WEB-Sites (www.x.at) ergab, dass der vom Bw in seiner Prognoserechnung angesetzte durchschnittliche Wochenerlös von 549 € in dortigen Rahmen-Angeboten durchaus Deckung findet (Ferienwohnung für 2 Personen ab 50 bis 85 €; Ferienwohnung für 4 Personen um 81 €). Auch die sich aus der Preisliste des Bw ergebenden Wochenerlöse von 350 – 840 € fallen nicht aus diesem (realistischen) Rahmen. Dabei ist dem Senat klar, dass die Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Preissteigerung (Veränderungsrate 19 %) sehr deutlich macht, dass die Preisvorstellungen des Bw - wie auch der Vertreter des Finanzamtes zutreffend vorbrachte – an der Obergrenze bzw nur knapp innerhalb der noch realistischen Grenze lagen. Zu berücksichtigen ist allerdings auch, dass der Bw mit der Anwerbung spezieller Gäste rechnen konnte, sodass eine optimale Bettenbelegung und ein maßgeschneiderter Service auch überdurchschnittliche Erträge erwarten ließen.

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die objektive Ertragsfähigkeit der Tätigkeit, wie sie vom Bw zunächst geplant worden ist, aber ab 2003 als Folge einer Unwägbarkeit in gravierender Abweichung vom ursprünglichen Plan tatsächlich nicht ausgeübt wurde. Die Aufwendungen im Jahr der Anschaffung, welche der Bw nicht beziffert und auch nicht als Werbungskosten geltend gemacht hat, die aber ohne Zweifel angefallen sind, wurden mit 50% der tatsächlichen Kosten des Folgejahres geschätzt. Die realistischere für das Jahr 2002, in dem erst gegen Jahresende mit der Vermietung begonnen werden konnte, zu berücksichtigenden Einnahmen wurden mit einem Viertel der prognostizierten Einnahmen angesetzt. Ansonsten wurden in der Spalte "WK" in den Jahren 2000 – 2002 die tatsächlichen, in den Folgejahren die vom Bw prognostizierten, vom Finanzamt nicht beanstandeten und auch vom Senat als realistisch eingestuften Werbungskosten angesetzt. Das gilt sinngemäß auch für die Einnahmen dieser Jahre. Zur Verdeutlichung des vorhandenen Spielraums wurde auch eine von einer lediglich 40%igen Wohnungsauslastung ausgehende Vergleichsrechnung angestellt. Im Ergebnis entspricht dies einer vom Finanzamt als realistisch

bezeichneten Betten-Gesamt-Auslastung von 20%. Eine solche Kalkulation führt im zehnten Beobachtungsjahr zu einem positiven Gesamtergebnis. Oder mit anderen Worten: Hätte nicht eine Unwägbarkeit den Bw daran gehindert, die Vermietungstätigkeit wie geplant auszuüben, hätte er realistischerweise damit rechnen können, innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu können.

	WK	E (62,5 %)	Differenz	Total	E (40 %)	Differenz	Total
2000	2.937,34	0,00	-2.937,34		0,00	-2.937,34	
2001	5.874,00	0,00	-5.874,00	-8.811,34	0,00	-5.874,00	-8.811,34
2002	5.744,71	4.552,25	-1.192,46	-10.003,80	2.913,44	-2.831,27	-11.642,61
2003	10.516,00	18.391,00	7.875,00	-2.128,80	11.770,24	1.254,24	-10.388,37
2004	10.482,00	18.575,00	8.093,00	5.964,20	11.888,00	1.406,00	-8.982,37
2005	10.443,00	18.761,00	8.318,00	14.282,20	12.007,04	1.564,04	-7.418,33
2006	10.398,00	18.948,00	8.550,00	22.832,20	12.126,72	1.728,72	-5.689,61
2007	10.347,00	19.138,00	8.791,00	31.623,20	12.248,32	1.901,32	-3.788,29
2008	10.290,00	19.329,00	9.039,00	40.662,20	12.370,56	2.080,56	-1.707,73
2009	10.225,00	19.522,00	9.297,00	49.959,20	12.494,08	2.269,08	561,35

Schließlich hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, nach den beim Tourismusbüro gepflogenen Erhebungen habe es dem Bw an der ernsthaften Vermietungsabsicht gefehlt. Diesen Feststellungen ist der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung am 25.6.2010 an sich glaubwürdig entgegengetreten. Allerdings ist sein Vorbringen nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung ab 2003 darzutun. Denn dass die nicht kostendeckende Dauervermietung um 360 bzw 550 € pro Monat nie zu einem positiven Gesamtergebnis geführt hätte, wurde bereits dargetan.

Zusammenfassend bedeutet dies: Der Bw hat im Berufungsverfahren den Nachweis erbracht, dass er in den Jahren 2001 und 2002 ein positives Gesamtergebnis anstrebte und dass fiktiv – die Unwägbarkeit der todfallsbedingten Nichtverwirklichung seiner Pläne fortgedacht – ein Totalüberschuss auch erzielbar gewesen wäre. Da er aber hinsichtlich der Jahre ab 2003 seinen Plan und damit die Art der Bewirtschaftung änderte, ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt hat und da er diesbezüglich den Nachweis der Ertragsfähigkeit nicht erbracht hat, war die Berufung insoweit als unbegründet abzuweisen.

In § 205 Abs. 1 BAO findet sich die gesetzliche Regelung betreffend

Anspruchszinsen. Die Norm lautet: *Differenzbeträge an Einkommensteuer und*

Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Die zitierte Bestimmung ist nach Überzeugung des entscheidenden Senates gestützt auf die Lehre (Ritz, BAO-Handbuch, 124, 128; SWK 1/2001, S 33) wie folgt auszulegen: Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvor- bzw. -nachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsfestsetzung ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Deshalb sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Stammbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammbabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig, wird er beispielsweise im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an die abändernde (erst- oder zweitinstanzliche) Berufungserledigung betreffend die Stammbabgabe gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Der Umstand, dass § 205 BAO nicht die Abänderung von Zinsenbescheiden vorsieht (siehe dazu kritisch SWK 6/2001, S 235), wenn sich beispielsweise die Nachforderung des Stammbabgabenbescheides im Berufungsverfahren als rechtswidrig erweist, gereicht dem Abgabepflichtigen im Ergebnis zu keinem Nachteil, da ein entsprechender Gutschriftszinsenbescheid insoweit die ursprüngliche Vorschreibung ausgleicht.

Für den Berufungsfall bedeutet dies: Der Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 und 2001, die ohne vorausgehende Festsetzung entsprechender Vorauszahlungen erfolgt ist, musste gemäß § 205 BAO die Festsetzung der angefochtenen Anspruchszinsen 2000 und 2001 folgen. Dies ungeachtet dessen, dass sich gezeigt hat, dass der Berufung gegen die Stammbabgabe Berechtigung zukommt. Die stattgebende Entscheidung hinsichtlich der Stammbabgabe wird allerdings zur Erlassung entsprechender Gutschriftszinsenbescheide führen.

Die gegen diese Bescheide gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

.

Beilage: Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung

Feldkirch, am 15. Oktober 2010