



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0517-F/07,
miterledigt RV/0518-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HJM und der BE, ADR, vom 9. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 2. Oktober 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert. Eine Feststellung von Einkünften hat zu unterbleiben.

Entscheidungsgründe

HJM mietete mit Mietvertrag vom 2. Juli 2003 ein von der Vermieterin zu errichtendes Haus. Laut Punkt 1 des Mietvertrages durften die Mieträume nur zu Wohnzwecken genutzt werden. Laut Punkt 2 des Mietvertrages beginnt das Mietverhältnis mit Fertigstellung und Bewohnbarkeit des Hauses, spätestens mit 1. Mai 2004. Gemäß Punkt 17 des Mietvertrages hatte der Mieter das Recht das Haus unterzuvermieten. Eine Untervermietung war nicht gestattet, soweit damit der Untermieter seinen Hauptwohnsitz im Haus nimmt. Jedoch war eine Untervermietung als Ferienwohnungen ausdrücklich gestattet.

Nach dem 1. Entwurf zur Baueingabe vom 3. April 2003 war in dem Mietobjekt die Errichtung von zwei Wohnungen vorgesehen.

Mit Bescheid vom 11. Juli 2003 wurde die Errichtung des Mietobjektes als Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung genehmigt.

Die Berufungsführer beantragten für die Jahre 2004 bis 2006 die Feststellung negativer Einkünfte aus der Untervermietung des Mietobjektes. Weiters machten sie für diesen Zeitraum Vorsteuern geltend. Die Berufungsführer legten dem Finanzamt eine Prognoserechnung für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008 vor, aus der hervorgeht, dass sie **vier Ferienwohnungen** vermieten. Nach dieser Prognoserechnung hätten sie bereits ab dem Jahr 2004 einen Gewinn erzielt. Dabei sind sie davon ausgegangen dass sie das gesamte Mietobjekt als Ferienwohnungen vermieten.

Im Schreiben vom 15. Jänner 2005 teilten die Berufungsführer dem Finanzamt unter anderem mit, dass nach Mitteilung des Gemeindeamtes Eichenberg in dem Gebäude eine Vermietung von Ferienwohnungen nicht zulässig sei. Aus diesem Grund meldeten sie die GnbR zum 31.12.2004 ab.

Im Schreiben vom 15. April 2005 teilten die Berufungsführer mit, dass sie mit dem Schreiben vom 15. Jänner 2005 lediglich die Vermietung der Ferienwohnung abgemeldet hätten. Die GnbR sollte weiterhin Bestand haben. Die zukünftige Einkommenserzielungsabsicht bestehe in der zukünftigen Untervermietung des Wohngebäudes mit Einliegerwohnung.

Aus der Prognoserechnung vom 16. Juni 2005 geht unter anderem hervor, dass die Berufungsführer beide sich im Gebäude befindlichen Wohnungen ganzjährig vermieten. Bei der Ermittlung der Wohnungsgröße sind die Berufungsführer davon ausgegangen, dass die Doppelgarage in ein Schlafzimmer, der Hobbyraum in ein Arbeitszimmer umgebaut wird. Weiters dass eine Schallschutzwand zwischen den Wohnungen, die Meß- und Zählereinrichtungen für zwei getrennte Wohneinheiten, ein Vordach über dem Garagenvorplatz und eine Absturzsicherung eingebaut werden, sowie die PKW-Stellplätze neu gestaltet werden. Diese Maßnahmen hätten die Zustimmung der Vermieterin erfordert. Die Kosten wurden von den Berufungsführern auf 20.000,00 € geschätzt.

Mit Bescheiden vom 2. Oktober 2007 hat das Finanzamt Bregenz die Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2006 mit jeweils 0,00 € festgestellt und die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 mit jeweils 0,00 € festgesetzt.

In den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide über die Feststellung von Einkünften brachten die Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Die Vermietung war in Gewinnerzielungsabsicht geplant und ist durch eine Wirtschaftlichkeitsberechnung für 5 Jahre belegt. Allein die Kündigung des Mietvertrages durch Dritte im Jahr 2006 hat dazu geführt, dass dieses Vorhaben nicht weiter verfolgt“

werden kann. Aus diesem Grund halten wir für den Zeitraum 2004 - 2006 an dieser steuerlichen Einkunftsquelle fest.

Die Vermietung von Ferienwohnungen war grundsätzlich für einen langen Zeitraum von mehr als 10 Jahren mit Gewinnerzielungsabsicht geplant und ist durch eine Wirtschaftlichkeitsberechnung für 5 Jahre belegt. Allein die Kündigung des Mietvertrages nach Eigentümerwechsel der Liegenschaft durch die neue Eigentümerin im Jahr 2006 hat dazu geführt, dass dieses Vorhaben nicht weiter verfolgt werden kann. Diese Kündigung der Geschäftsgrundlage durch Dritte entzieht sich der Einflusssphäre, dem Gestaltungsspielraum des Steuerschuldners. Es ist aus diesem Grund nicht von einer "Liebhabelei" im steuerrechtlichen Sinn auszugehen. Aus diesem Grund halten wir für den Zeitraum 2004 - 2006 an dieser steuerlichen Einkunftsquelle in der ursprünglich beantragten und bewilligten Art fest."

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidungen vom 23. Oktober 2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nach § 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 (Liebhabelei). Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Für die Vermietung von Ein- oder Zweifamilienhäusern besteht grundsätzlich die Vermutung der Liebhabelei (§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO). Der Abgabepflichtige kann diese Vermutung mittels einer Prognoserechnung widerlegen. Dieser Prognoserechnung sind objektive Maßstäbe (=realistische Annahmen) zugrunde zu legen.“

Auf Grund einer Zukunftsprognose ist demnach zu überprüfen, ob die Vermietungstätigkeit nach den äußersten Umständen bei gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Die Prognoserechnung ist vom sich Betätigenden zu erstellen. Sie muss für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sein. Die Prognoserechnung beinhaltet die im Beobachtungszeitraum tatsächlich angefallenen, sowie die zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben.

Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, ist grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach der jeweiligen Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Ein solcher Beobachtungszeitraum ist jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des Einzelfalles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein ausgeschlossen erscheint. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 ausführt, ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (vgl. auch das Erkenntnis vom 24. 6. 1999, 97/15/0082).

Die Aufgabe einer Einkunftsquelle hat für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen

wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Die Behörde kann allerdings idR 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. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 24. 6. 1999, 97/15/0082 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, weiters VwGH vom 23. 11. 2000, 95/15/0177, 0178). In diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0017, und die dort zitierte Judikatur, sowie VwGH vom 24. 6. 1999, 97/15/0082).

Maßgeblich für den "abgeschlossenen Zeitraum" ist also, ob der Berufungswerber die Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant hatte oder diese unbefristet oder zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses betreiben wollte.

Bereits in der Beilage zur Steuererklärung für 2003 (Eingang 20.11.2004) teilt der Berufungswerber mit, dass das Vermietungsobjekt nicht zum 1.5.2004 übernommen werden konnte, da der Übergabetermin Gegenstand eines Rechtsstreites vor dem BG Bregenz sei. In einem Ergänzungsschreiben zur Berufung gegen den Steuerbescheid 2003 vom 15.4.2005 schreibt der Berufungswerber, am 12.9.2003 sei eine Wirtschaftlichkeitsberechnung für die Ferien-Appartements im Zeitraum 2004 - 2008 erstellt worden. Nach dieser Prognose sei für jedes Wirtschaftsjahr ein Überschuss zu erwarten. Im gleichen Schreiben wird aber mitgeteilt, dass von der Gemeinde Eichenberg mit Schreiben vom 13.1.2004 eine Nutzung des Objektes als Ferienwohnungen abgelehnt werde. Aus diesem Grunde wurde noch kein Mobiliar beschafft.

Im gleichen Schreiben wird erklärt, dass die Vermietung der "Ferienwohnung" per 31.12.2004 aufgegeben worden sei. Die GnbR soll weiter bestehen und zukünftig die Untervermietung des Wohngebäudes mit Einliegerwohnung betreiben. Im gleichen Schreiben heißt es dann unter Punkt 9., dass der Mietvertrag seitens der Vermieterin am 19.11.2003 fristlos gekündigt worden sei. Gegen diese Kündigung habe man Klage beim BG Bregenz eingereicht.

D.h., dass die Wirtschaftlichkeitsberechnung für die Jahre 2004 - 2008 vom 12.9.2003 auf Rechtsverhältnissen aufgebaut wurde, die zum 1.1.2004 gar nicht mehr bestanden, zumindest nach Ansicht der Vermieterin.

Aus dem Schreiben des Rechtsanwaltes der Liegenschaftseigentümerin, geht hervor, dass der Berufungswerber entgegen der vertraglichen Vereinbarung die Planung und Bauleitung nicht unentgeltlich gemacht hat und die Vermieterin sich deshalb nicht an den Vertrag gebunden fühlte.

Im Zusammenhang mit den Steuererklärungen für 2004 wurde der Berufungswerber mit Schreiben vom 3.6.2005 erneut aufgefordert eine Prognoserechnung für die Untervermietung des Wohngebäudes beizubringen. In der Beantwortung vom 16.6.2005 wird eine neue "Wirtschaftlichkeitsbetrachtung" über den Zeitraum 2006 - 2025 beigelegt. Diese Berechnung baut wiederum auf dem von der Vermieterin am 19.11.2003 aufgekündigten Vertrag und den darin enthaltenen Zahlen auf. Die in diesem - offensichtlich nicht zustande gekommenen Vertrag mit € 1.200 bezifferte Miete sollte sich, wenn die tatsächlichen Baukosten höher als € 200.000 gewesen wären, noch erhöhen.

- Dass dieses Mietverhältnis bzw. die klagsweise Durchsetzung mehr als fraglich war, zeigt schon allein der Versuch des Berufungswerbers im Jahre 2004 seine anwaltliche Vertretung zu wechseln.
- Die Prognose baut also auf einem fiktiven Vertrag, dessen Miethöhe nicht endgültig fixiert war, auf.
- In der Prognose werden Umbaukosten mit € 20.000 beziffert, und dies vorbehaltlich der Zustimmung der Vermieterin, die nicht einmal den Grundvertrag anerkennen wollte.
- Die Prognose bezieht den Zeitraum ab Beginn des Mietverhältnisses (2004?) nicht ein.
- Der Ansatz von Aufwendungen für Instandhaltung und Verwaltung in Höhe von 12% der Miete ist nicht nachvollziehbar und anhand einer fehlenden tatsächlichen Vermietungstätigkeit auch nicht kontrollierbar.
- Die in der Prognose angesetzte Miete für 2006 ist nicht realistisch. Dazu wird auf die Gesprächsnotiz des Berufungswerbers vom 31.12.2006 verwiesen, worin festgestellt wird, dass das Objekt seit Juni 2006 von einer dritten Partei bezogen worden ist. Die vom Berufungswerber in der Prognose angesetzte Miete von € 2.454,-- netto pro Monat ist ebenso illusorisch wie die übrigen Ansätze der Prognose. Die derzeit von der jetzigen Eigentümerin erzielte Nettorniete ist wesentlich geringer.

Abgerundet wird das Bild durch die "Besprechungsnotiz" des Berufungswerbers vom 31.12.2006. Er führt darin aus:

"Wegen der rechtlich komplexen Angelegenheiten und den weiter anhängigen Gerichtsverfahren in dieser Sache ist auf absehbare Zeit nicht mit einer eigenen Nutzung der o.g. Liegenschaft zu rechnen. Damit kann für die GnbR nicht von einer dem Geschäftszweck entsprechenden aktiven Betätigung der eigenen Vermietung in nächster Zeit ausgegangen werden. Die GnbR wird aus diesen Gründen zum 31.12.2006 geschlossen."

Es liegt also ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor und die in diesem Fall vorgesehene objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses ist nicht gegeben, da der Berufungswerber sich schon zu Beginn der Vermietungstätigkeit mit der Vermieterin bezüglich des Bestandes des Mietvertrages im Streit befand. Die Änderung der Sachlage und somit die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit ist auch nicht durch ein unabwägbares Ereignis hervorgerufen worden, da, wie bereits erwähnt, die vertragsrechtliche Situation schon zu Beginn des Jahres 2004 die gleiche war. Es war dem Berufungswerber die Kündigung des Mietvertrages schon zu Beginn des Jahres 2004 bekannt. Außerdem hat der Berufungswerber die in den Jahren 2004 - 2006 angefallenen Kosten willkürlich durch seine Klagsführung verursacht.

Eine Prognoserechnung kann nur dann eine Liebhäbereivermutung widerlegen, wenn sie in der Folge durch die Fakten bestätigt wird und eine eventuelle Abweichung durch ein unvorhergesehenes Ereignis begründbar ist.

Im vorliegenden Fall ist weder das eine noch das andere der Fall. Die Zahlen der Prognoserechnung vom 16.6.2005 waren schon zum damaligen Zeitpunkt eine Illusion, da mit deren Realisierung schon damals nicht ernsthaft zu rechnen war. Weder die Einnahmen- noch die Ausgabenseite der Prognose ist durch reelle Zahlen bestätigt worden, im Gegenteil die in der Praxis von der jetzigen Eigentümerin erzielte Miete widerlegt das Vorbringen des Berufungswerbers eindeutig.

Der Ansatz einer Miete von € 8,33 bzw. 8,67 für eine 110 qm bzw. 161 qm große Wohnung ist unrealistisch, speziell für eine auf Dauer vermietete Wohnung in Eichenberg. Es wird in der Regel bei der Vermietung von derart großen Wohneinheiten ein eher niedrigerer Quadratmetersatz erzielt als bei der Vermietung von kleineren Wohneinheiten. Auch beim

Ansatz einer Miete von € 45 für einen Pkw-Abstellplatz ist erkennbar wie überhöht diese Ansätze sind. Die Bediensteten des FA Bregenz bezahlen zurzeit für einen überdachten Pkw-Abstellplatz ca. € 28,--, und dies im Stadtgebiet von Bregenz.

Der Berufungswerber konnte nach dem Zerwürfnis mit der Vermieterin und der darauf folgenden Aufkündigung des Mietvertrages am 19.11.2003 nicht mehr ernsthaft von der Realisierung einer Einkunftsquelle ausgehen.

Schlussendlich beinhalteten die in den Steuererklärungen geltend gemachten Aufwendungen größtenteils nur Kosten des Rechtsstreites zwischen dem Berufungswerber und der vermeintlichen Vermieterin. Und diese Streitkosten - ca. € 17.000 - hat der Berufungswerber ebenfalls nicht in seine Prognose eingerechnet.

Im vorliegenden Fall ist daher die Vermutung der Liebhaberei gem. § 1 Abs.2 Z.3 LVO nicht widerlegt worden. Eine objektive Eignung der Tätigkeit des Berufungswerbers zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges hat nach der Aktenlage seit der Aufkündigung des Mietvertrages (11/2003) nicht bestanden.

Die dargelegte Prognose beinhaltet nicht die im Beobachtungszeitraum tatsächlich angefallenen Ergebnisse. Sie geht auch nicht von realistischen Zahlen. Besonders im Bereich der kalkulierten Einnahmen, aus. Die Prognose wurde zu einem Zeitpunkt (2005) erstellt, als das Scheitern der Vermietungstätigkeit schon vorprogrammiert war.

Eine Vermietung mit gleich bleibender Bewirtschaftung hat es de facto nie gegeben, weil der das Mietobjekt zur Verfügung stellende Vertragspartner schon zu Beginn des Beobachtungszeitraumes nicht zur Vertragserfüllung gewillt war. Es lag daher schon zu Beginn der behaupteten Vermietungstätigkeit objektiv betrachtet keine Einkunftsquelle vor.

Abschließend werden nochmals die Kernsätze der zitierten VwGH-Erkenntnisse (vom 3.7.1996 93/13/0171, vom 24.6.1999, 97/15/0082) in Erinnerung gerufen:

...ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg,...

In der vom Berufungswerber betriebenen Weise hatte er niemals die Aussicht aus der Vermietung einen Gesamterfolg zu erzielen. Die objektive Eignung war aufgrund des Rechtsstreites nicht gegeben und auch das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg stellt sich anders dar als in einer aufwändigen Prozessführung gegen den Vertragspartner.“

Im Vorlageantrag vom 12. November 2007 führten die Berufungsführer im Wesentlichen aus:

„In der Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2007 ist ausgeführt, dass niemals die Aussicht auf einen Gesamterfolg bestanden habe. Da eine Eignung aufgrund des Rechtsstreits um den Mietvertrag von Anfang an nicht gegeben sei. Diese Auffassung ist völlig abwegig und rechtlich nicht haltbar.

Der Mietvertrag wurde am 02.Juli 2003 mit Wirkung zum 01.05.2004 abgeschlossen. Damit ist die rechtliche Grundlage für einen Gesamterfolg dem Grunde nach geschaffen. Dem steht auch nicht die spätere, zivilrechtlich angefochtene Kündigung des Mietvertrages durch die Vermieterin und die Jahre später getätigte Veräußerung der Liegenschaft durch die Vermieterin entgegen. Ob und in welcher Form die vertragswidrige Handlungsweise der Vermieterin zivilrechtlich vom Mieter angefochten wurde und weiterhin angefochten wird, ist zivilrechtlich nicht Gegenstand dieses vorliegenden steuerrechtlichen Berufungsverfahrens.

In der Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2007 ist ausgeführt, dass auch der kalkulierte prognostizierte Gesamterfolg der Höhe nach zu keinem Zeitpunkt erzielt werden könne. Damit wird der Gesamterfolg grundsätzlich in Abrede gestellt. Als Beleg für diesen Sachverhalt wird in der Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2007 auf den gegenwärtigen Mietvertrag der jetzigen Eigentümerin, der Mutter der Vermieterin, verwiesen. Dieses Beweismittel liegt dem Finanzamt Bregenz vor und ist Gegenstand der Berufungsvorentscheidung.

Es wird hiermit beantragt diesen Mietvertrag zwischen der Vermieterin und den gegenwärtigen Miethaltern des Gebäudes mit der Anschrift [...] zum Gegenstand der Entscheidung über diese Berufung zu machen. Mit diesem vorgenannten Mietvertrag ist der Höhe nach der Mietzins belegt. Damit ist ein Gesamterfolg bewiesen, soweit die neu vereinbarte Nettokaltmiete einen Betrag von netto EUR 1.200,00 (Mietzins des streitgegenständlichen Mietvertrages) übersteigt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob genau die vormalis prognostizierte Miete der Höhe nach erzielt wurde, sondern dass überhaupt ein Gesamterfolg erzielt wird.

Damit ist bewiesen, dass die Gewinnerzielungsabsicht dem Grund nach und der Höhe nach von Anfang an bestanden hat. Ob Sachverhalte später dazu führen können, die anfängliche Gewinnerzielungsabsicht aufzugeben zu müssen, weil nicht beeinflussbare Umstände (Mietvertragskündigung, Eigentümerwechsel, Krankheiten, etc.) die Fortführung dieser Tätigkeit auf absehbare Zeit für nicht sinnvoll erachten lassen, ist aus steuerrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.“

Die Vermieterin hat den Mietvertrag mit Schreiben vom 19. November 2003 gekündigt. Eine tatsächliche Übergabe des Mietobjektes hat nicht stattgefunden.

Mit Klage vom 19. Februar 2004 beantragte HJM die Feststellung, dass das Mietverhältnis aufrecht besteht.

In diesem Verfahren brachte HJM im Wesentlichen vor:

„B. Ich habe das Objekt zum Zwecke des ganzjährigen Wohnens für mich und meine Lebensgefährtin gemietet. Von diesem Umstand hatte die beklagte Partei schon zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und jedenfalls auch bei Vertragsabschluss Kenntnis.

H. In beiden Wohnungen sind jeweils zwei Küchenanschlüsse als künftige Optionen vorgesehen, sollen vorerst aber nicht genutzt werden. Sie würden es etwa ermöglichen in der Wohnung 1 später zwei Ferienappartements einzurichten und eine Einbauschrank-Teeküche einzubauen.

O. Wie dem Möblierungsplan des Klägers, auf welchen sich der Sachverständige bezieht, zu entnehmen ist, wurde – gerade aufgrund der baupolizeilichen Mitteilung der Gemeinde Eichenberg vom 13.1.2004 – das Projekt „Ferienwohnungen“ vorläufig nicht weiter verfolgt und das gesamte Gebäude für lediglich zwei Wohneinheiten ausgelegt. Das Schreiben der Gemeinde Eichenberg lässt die Antragstellung für die Einrichtung einer bzw zweier Ferienwohnungen offen. Ein solcher Antrag wurde bislang nicht gestellt. Die Planung wie auch Ausführung der zwei Wohneinheiten entspricht somit jedenfalls den Bestimmungen des Mietvertrages und geht auch mit der Baubewilligung konform. Es wird übersehen, dass lediglich durch die Realisierung der entsprechenden Anschlussmöglichkeiten, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgende baupolizeiliche Bewilligung der Ferienwohnungen kostengünstig und ohne große Umbaumaßnahmen umgesetzt werden kann. Solange sind zwei Wohneinheiten gegeben und werden auch tatsächlich nur zwei Wohneinheiten benutzt. Die vorgesehenen Anschlüsse für die Küchen- und Sanitäranlagen werden vom Kläger ausschließlich für diese zwei Wohneinheiten benutzt. Allein die Absicht, in Zukunft

Ferienwohnungen einzurichten, kann nicht selbstredend dazu führen, von drei oder gar vier schon jetzt bestehenden Wohneinheiten auszugehen. Diesbezüglich fehlt es schon an den notwendig vorzunehmenden räumlichen Abtrennungen. Auch können zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine, für weitere Wohneinheiten notwendige Stellplätze geschaffen werden, wodurch die Bildung weiterer Wohnungen schon von vornherein nicht möglich ist.

W. Dem Kläger ist es laut Mietvertrag vom 2.7.2003 erlaubt, das Mietobjekt unterzuvermieten und zwar ist eine Untervermietung von Ferienwohnungen ausdrücklich gestattet. Der Kläger hatte jedenfalls vor, im Gebäude selbst zu wohnen und nach Möglichkeit Ferienwohnung(en) unterzuvermieten. Bislang wurde von der Beklagten jedoch kein Antrag auf Bewilligung von Ferienwohnungen gestellt. Die Mutmaßungen der Beklagten, der Kläger wolle das Gebäude ausschließlich für gewerbliche Zwecke nutzen, sind aus diesem Grunde nicht verständlich und wird diese Darstellung ausdrücklich bestritten. Das Vorbringen der beklagten Partei hiezu ist rein spekulativ, mit dem Bemühen, die unzulässige Kündigung des Mietvertrages irgendwie zu rechtfertigen.“

Die Gemeinde Eichenberg teilte dem Berufungsführer mit Schreiben vom 13. Jänner 2004 mit:

„Wir nehmen Bezug auf den von Herrn HJM am 1. Dez. 2003 gestellten Antrag, die Einliegerwohnung im Bauvorhaben „Neubau Wohngebäude auf GSt-Nr. [...], KG [...]“ als Ferienwohnung nutzen bzw. vermieten zu wollen.

Zu diesem Antrag teilen wir Ihnen in Kurzform Folgendes mit:

Ein diesbezüglicher Antrag ist vom Eigentümer des neuen Wohngebäudes und nicht vom zukünftigen Mieter zu stellen.

Gemäß Raumplanungsgesetz § 16 Ferienwohnungen kommt ein diesbezüglicher Antrag einem Umwidmungsverfahren gleich und ist von der Gemeindevertretung und in weiterer Folge von der Landesregierung zu genehmigen.

Im räumlichen Entwicklungskonzept der Gemeinde Eichenberg ist ausführlich beschrieben, dass eine raumplanerisch positive Entwicklung der Gemeinde Eichenberg nur in der bestmöglichen Auslastung der vorhandenen Infrastruktur (Schule, Kindergarten usw.) gesehen werden kann.

Die Errichtung weiterer Ferienwohnungen stellt für die Gemeinde Eichenberg keine zielorientierte Vorgangsweise dar und kann deshalb nur in der Schaffung von Wohnungen mit Hauptwohnsitz gesehen werden.

Von einer abweichenden Nutzung des baupolizeilich genehmigten Wohngebäudes sollte deshalb nicht abgegangen werden.

Wir stellen Ihnen frei, einen neuerlichen Antrag um Nutzungsänderung (Ferienwohnung) der baupolizeilich genehmigten Einliegerwohnung zu stellen. Bei Berücksichtigung der vorerwähnten Ausführungen dürfen wir jedoch festhalten, dass eine positive Antragserledigung nur sehr schwer möglich sein wird.“

Mit Vorhalt vom 13. August 2008 hat der UFS den Berufungsführern das Vorbringen von HJM im Verfahren gegen die Vermieterin Punkt B, H, O und W sowie das Schreiben der Gemeinde Eichenberg vom 13. Jänner 2004 vorgehalten. Weiters teilte der UFS den Berufungsführern mit, dass er von folgendem Sachverhalt ausgehe:

„Entgegen der vorgelegten Prognoserechnung wurden nicht vier sondern nur zwei Wohnungen mit einer Wohnfläche von ca 75 m² bzw 90 m² errichtet. Dabei war geplant, dass sie die Wohnung im Ausmaß von ca 90 m² auf Dauer selbst bewohnen und die Wohnung im

Ausmaß von ca 75 m² als Ferienwohnung untervermietet. Eine Untervermietung der ca 75 m² grossen Wohnung als Hauptwohnsitz wurde im Mietvertrag ausdrücklich untersagt. Auf Grund des Schreibens der Gemeinde Eichenberg vom 13.1.2004 war Ihnen bekannt, dass die Vermietung als Ferienwohnung genehmigungspflichtig ist, dass eine solche Genehmigung nur vom Eigentümer der Liegenschaft beantragt werden kann und dass eine solche voraussichtlich nicht erteilt wird. Nach Ihren eigenen Ausführungen haben Sie auf Grund des Schreibens der Gemeinde Eichenberg vom 13.1.2004 das Projekt „Ferienwohnungen“ nicht mehr verfolgt. Spätestens ab diesem Zeitpunkt war daher die Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit zu unterstellen.

Ihr Vorbringen im Verfahren gegen die Vermieterin steht in einem diametralen Widerspruch zu Ihrem Vorbringen im Abgabenverfahren.

Sie werden eingeladen binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens die Widersprüche zwischen Ihrem Vorbringen im Verfahren gegen die Vermieterin und Ihrem Vorbringen im Abgabenverfahren aufzuklären und zu dem vom UFS angenommenen Sachverhalt Stellung zu nehmen.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2008 brachten die Berufungsführern im Wesentlichen vor:

„Aus der Klage auf Feststellung zitieren Sie auszugsweise. Zur Vermeidung von Fehlinterpretationen gebe ich hiermit den Sachverhalt zeitchronologisch wieder. Im Februar 2003 erhielt ich von der Vermieterin den Planungsauftrag für ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung. Der Bauantrag wurde gleichlautend im April 2003 eingereicht und im Juli 2003 bewilligt.

Zeitlich parallel führte ich mit der gleichen Person lange dauernde Mietvertragsverhandlungen zur Nutzung der vorgenannten Liegenschaft. Wegen der monatlich steigenden Mietpreisforderungen der Vermieterin wurde mir als Gegenleistung für eine bessere Ertragssituation das Recht auf die Vermietung von Eigentumswohnungen eingeräumt. Dieser Mietvertrag wurde rechtskräftig im Juli 2003 unterzeichnet.

In der Folge habe ich mit vorliegendem rechtsverbindlichem Mietvertrag in der laufenden Bauausführungsplanung und Bauausführung die spätere Nutzung für vier mögliche Ferienwohnungen vorbereitet, indem neben den bereits bewilligten vier Bädern zusätzlich zwei zusätzliche Anschlüsse für Küchenanschlüsse im Gebäude realisiert wurden. Wegen der erforderlichen Vorlaufzeiten zur Beschaffung der Möblierung erstellte ich die Möblierungsplanung im zweiten Semester 2003, kümmerte mich um das notwendige Marketing für die Vermietung der Ferienwohnungen und um die Möbelbeschaffung.

Die erforderliche Nutzungsbewilligung für Ferienwohnungen kann alleine die Grundstücks- und Gebäudeeigentümerin beantragen. Im Januar / Februar 2004 bestätigte die Gemeindeverwaltung diesen Sachverhalt. Allerdings hat die Grundstückseigentümerin zu keinem Zeitpunkt ihre Bemühungen erkennen lassen ihre mietvertraglichen Verpflichtungen durch einen derartigen Nutzungsänderungsantrag zu realisieren.

Die Vermieterin hat im November 2003 den streitgegenständlichen Mietvertrag gekündigt. Der Projektierungs- und Bauleitungsvertrag wurde von der Vermieterin im Februar 2004 gekündigt. Der Baubewilligung entsprechend war zum Zeitpunkt dieser Kündigungen ein Wohngebäude mit einer Einliegerwohnung errichtet worden. Zur Ausführung der beabsichtigten Ferienwohnungen ist es mangels Nutzungsänderungsantrag durch Pflichtversäumnis der Vermieterin auch in der Folge nicht gekommen.

Auf prozessualen Weg wurde in der Folge (bis heute) von mir versucht die Rechtmäßigkeit des abgeschlossenen Mietvertrages feststellen zu lassen, um in der Folge auch die

mietvertraglich zugesicherte Eigenschaft der Ferienwohnungsvermietung zu erlangen. Das Wohngebäude wurde in der zeitlichen Folge von der Vermieterin später an deren Mutter verkauft und von dieser an eine dritte Partei vermietet.

Begründet aus diesem Sachverhalt der geringen Erfolgsaussichten zur Realisierung der beabsichtigten Ferienwohnungsvermietung wurde letztendlich das Finanzamt Bregenz informiert, dass die beabsichtigte Ferienwohnungsvermietung nicht weiter verfolgt bzw. betrieben wird. Es handelt sich somit um eine Geschäftsaufgabe begründet aus Vorgängen, die sich der eigenen Einflussnahme entziehen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Abs 1 und 2 Liebhabereiverordnung lauten:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

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

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung lautet:

„(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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).“

§ 4 Liebhabereiverordnung lautet:

„§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.“

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.“

§ 6 Liebhabereiverordnung lautet:

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

Nach der Definition des Einkommensteuergesetzes ist Eigenheim ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Bei dem gegenständlichen Mietobjekt handelt es sich um ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung. Es handelt sich daher um ein Eigenheim iSd Liebhabereiverordnung.

Die Vermietung dieser Wohnungen unterliegt daher der Liebhabereivermutung, wenn daraus Verluste entstehen. Im gegenständlichen Fall wurden für die Jahre 2004 bis 2006 Verluste aus Vermietung der Wohnungen erklärt. Die Vermietung unterliegt daher der Liebhabereivermutung.

Werden bei einer Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, Verluste erzielt und ergeben sich deshalb Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Widerspricht die Prognose offensichtlich realistischen Annahmen, so ist sie der Realität anzupassen. Nicht unerhebliche Differenzen zwischen den prognostizierten und den bisherigen tatsächlichen Ergebnissen können ein Indiz dafür darstellen, dass die Prognose des sich Betätigenden insgesamt oder teilweise unrealistische Annahmen beinhaltet. Eine endgültige Liebhabereibeurteilung hat erst dann

stattzufinden, wenn annähernd verlässliche Aussagen über die tatsächliche Entwicklung einer Betätigung getroffen werden können.

Der Mietvertrag wurde seitens der Vermieterin bereits im Jahr 2003 gekündigt. Die Berufungsführer waren daher in den Jahren 2004 bis 2006 gar nicht in der Lage das Mietobjekt zu vermieten, zumal eine Übergabe des Mietobjektes nie statt gefunden hat.

Eine Untervermietung der Wohnungen als Hauptwohnsitz war gemäß Punkt 18 des Mietvertrages ausdrücklich untersagt. Es kam daher nur eine Vermietung als Ferienwohnungen in Betracht. Allerdings wurde den Berufungsführern mit Schreiben vom 13. Jänner 2004 von der Gemeinde Eichenberg mitgeteilt, dass für eine Vermietung als Ferienwohnungen eine Umwidmung nach dem Raumplanungsgesetz erforderlich ist und dass eine solche voraussichtlich nicht erteilt wird, da diese im Gegensatz zum räumlichen Entwicklungskonzept der Gemeinde stehen würde.

In der Prognoserechnung sind die Berufungsführer von der Vermietung von vier Ferienwohnungen (dem gesamten Haus) ausgegangen. Das Haus wurde aber als Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung genehmigt und tatsächlich auch als solches errichtet.

Nach den Angaben von HJM im Zivilprozess gegen die Vermieterin war von vornherein beabsichtigt, dass die Berufungsführer das Mietobjekt als Hauptwohnsitz benützen (Punkt B in der Klage vom 19. Februar 2004). Die Benützung als Hauptwohnsitz schließt aber die Vermietung des gesamten Gebäudes als Ferienwohnungen aus. Möglich wäre daher nur die Vermietung einer der beiden Wohnungen als Ferienwohnung gewesen.

In beiden Wohnungen sind jeweils zwei Küchenanschlüsse als künftige Optionen vorgesehen, sollen vorerst aber nicht genutzt werden. Sie würden es etwa ermöglichen in der Wohnung 1 später zwei Ferienappartments einzurichten und eine Einbauschrank-Teeküche einzubauen (Punkt H im vorbereitenden Schriftsatz vom 3. November 2004). Dadurch wird klar zum Ausdruck gebracht, dass nicht bereits zu Beginn des Jahres 2004 die Vermietung von Ferienwohnungen beabsichtigt war, sondern lediglich die Möglichkeit zu einem späteren Umbau des Hauses geschaffen werden sollte um dann zwei – und nicht wie in der Prognoserechnung behauptet vier – Ferienwohnungen zu vermieten.

Wie dem Möblierungsplan des Klägers, auf welchen sich der Sachverständige bezieht, zu entnehmen ist, wurde – gerade aufgrund der baupolizeilichen Mitteilung der Gemeinde Eichenberg vom 13.1.2004 – das Projekt „Ferienwohnungen“ vorläufig nicht weiter verfolgt und das gesamte Gebäude für lediglich zwei Wohneinheiten ausgelegt. Das Schreiben der Gemeinde Eichenberg lässt die Antragstellung für die Einrichtung einer bzw zweier Ferienwohnungen offen. Ein solcher Antrag wurde bislang

nicht gestellt. Die Planung wie auch Ausführung der zwei Wohneinheiten entspricht somit jedenfalls den Bestimmungen des Mietvertrages und geht auch mit der Baubewilligung konform. Es wird übersehen, dass lediglich durch die Realisierung der entsprechenden Anschlussmöglichkeiten, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgende baupolizeiliche Bewilligung der Ferienwohnungen kostengünstig und ohne große Umbaumaßnahmen umgesetzt werden kann. Solange sind zwei Wohneinheiten gegeben und werden auch tatsächlich nur zwei Wohneinheiten benutzt. Die vorgesehenen Anschlüsse für die Küchen- und Sanitäranlagen werden vom Kläger ausschließlich für diese zwei Wohneinheiten benutzt. **Allein die Absicht, in Zukunft Ferienwohnungen einzurichten, kann nicht selbstredend dazu führen, von drei oder gar vier schon jetzt bestehenden Wohneinheiten auszugehen. Diesbezüglich fehlt es schon an den notwendig vorzunehmenden räumlichen Abtrennungen. Auch können zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine, für weitere Wohneinheiten notwendige Stellplätze geschaffen werden, wodurch die Bildung weiterer Wohnungen schon von vornherein nicht möglich ist.** (Punkt O im vorbereitenden Schriftsatz vom 25 August 2005). Durch dieses Vorbringen bringen die Berufungsführer klar zum Ausdruck, dass sie zu Beginn des Jahres 2004 allenfalls eine vage Absicht hatten, die Wohnungen später einmal in Ferienwohnungen umzubauen und diese zu vermieten, ohne dass bereits konkrete Pläne bestanden haben, die Voraussetzungen für eine Vermietung als Ferienwohnungen zu schaffen. Aber selbst diese vage Absicht hatten sie auf Grund des Schreibens der Gemeinde Eichenberg vom 13. Jänner 2004 aufgegeben. Obwohl geplant war das Gebäude erst im Jahr 2004 fertig zu stellen, wurde dieses wie geplant und genehmigt nur als Eigenheim bestehend aus zwei Wohnungen gebaut. Wenn, wie von den Berufungsführern in der Berufung behauptet, von vornherein geplant gewesen wäre vier Ferienwohnungen zu vermieten, wären wohl sofort vier Wohnungen errichtet worden, da ein nachträglicher Umbau Mehrkosten verursacht. Zudem wäre in diesem Fall die Baugenehmigung für die Errichtung von vier Ferienwohnungen beantragt worden, zumal Herr HJM die Pläne für die Errichtung des Hauses erstellt hat. Dass für die Errichtung von vier Ferienwohnungen nicht genügend Stellplätze vorhanden sind, muss den Berufungsführern bereits zu Beginn des Jahres 2004 bekannt gewesen sein, zumal Herr HJM mit der Planung der Verbauung des Grundstückes betraut war.

Dem Kläger ist es laut Mietvertrag vom 2.7.2003 erlaubt, das Mietobjekt unterzuvermieten und zwar ist eine Untervermietung von Ferienwohnungen ausdrücklich gestattet. Der Kläger hatte jedenfalls vor, im Gebäude selbst zu wohnen und nach Möglichkeit Ferienwohnung(en) unterzuvermieten. Bislang wurde von der Beklagten jedoch kein Antrag auf Bewilligung von Ferienwohnungen gestellt. Die Mutmaßungen der Beklagten, der Kläger wolle das Gebäude ausschließlich für gewerbliche Zwecke nutzen, sind

aus diesem Grunde nicht verständlich und wird diese Darstellung ausdrücklich bestritten. Das Vorbringen der beklagten Partei hiezu ist rein spekulativ, mit dem Bemühen, die unzulässige Kündigung des Mietvertrages irgendwie zu rechtfertigen (Punkt W im vorbereitenden Schriftsatz vom 25 August 2005). Durch dieses Vorbringen bringen die Berufungsführer klar zum Ausdruck, dass sie das Gebäude selbst bewohnen wollten. Zudem wird in diesem Vorbringen bestritten, dass die Berufungsführer das Gebäude ausschließlich für gewerbliche Zwecke benutzen wollten. Daraus folgt dass die Berufungsführer gar keine Absicht hatten, das gesamte Gebäude zu vermieten.

Diese Aussagen wurden den Berufungsführern zur Stellungnahme übermittelt. In dieser Stellungnahme haben die Berufungsführer diesen Ausführungen von HJM nicht widersprochen.

Bereits Ende des Jahres 2003 hat die Vermieterin den Mietvertrag gekündigt. Es war den Berufungsführern daher bereits vor Beginn der geplanten Vermietung bekannt, dass eine solche nicht möglich ist, sie über kein gesichertes Mietrecht verfügten. Die Vermietungstätigkeit ist daher in Wahrheit gar nie aufgenommen worden.

Da diese Aussagen auch noch im August 2005 getroffen wurden, steht für den UFS fest, dass die Berufungsführer nie die Absicht hatten vier Ferienwohnungen zu vermieten. Die Prognoserechnung ist daher rein fiktiv. Ihr liegt kein von den Berufungsführern verwirklichbarer Sachverhalt zu Grunde. Die Berufungsführer hatten nicht einmal die Absicht, die Vermietung, wie in der Prognoserechnung dargestellt zu betreiben. Die vorgelegte Prognoserechnung ist daher nicht geeignet die Liebhábereivermutung zu widerlegen.

Auf Grund der Tatsache, dass die Errichtung von Ferienwohnungen genehmigungspflichtig ist, die Berufungsführer nicht dafür Sorge getragen haben eine solche Genehmigung zu erhalten, in dem sie beispielsweise die Erwirkung einer solchen Genehmigung zur Bedingung des Mietvertrages gemacht hätten, waren bereits vor Beginn des Jahres 2004 die objektiven Voraussetzungen für eine Vermietung als Ferienwohnungen nicht gegeben. Die bloße Absicht der Einkünftezielung kann Liebháberei bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 Liebhábereiverordnung dann nicht ausschließen, wenn die objektiven Voraussetzungen für die Einkünftezielung von vornherein nicht gegeben sind.

Als Werbungskosten machten die Berufungsführer beinahe nur Kosten die auf Grund des Rechtsstreits mit der Vermieterin entstanden sind, geltend. Einnahmen wurden von den Berufungsführern keine erzielt. Da wie bereits oben ausgeführt, von vornherein beabsichtigt war, das gegenständliche Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung als Hauptwohnsitz zu benutzen, ist die Behauptung das gesamte Gebäude als Ferienwohnungen vermieten zu

wollen, als Schutzbehauptung zu werten, die lediglich den Zweck verfolgt hat, Kosten der privaten Lebensführung steuerlich geltend machen zu können.

Eine Einsichtnahme in den von der neuen Eigentümerin abgeschlossenen Mietvertrag hat ergeben, dass das Gebäude nur zu Wohnzwecken – dh nicht als Ferienwohnungen – vermietet wurde. Da beim Mietvertrag der Berufungsführer die Vermietung als Hauptwohnsitz ausgeschlossen war und nur die Vermietung als Ferienwohnungen zulässig war, ist aus der Höhe der Miete für die Berufungsführer nichts zu gewinnen.

Im gegenständlichen Fall beantragten die Berufungsführer die Zuweisung der gemeinschaftlichen Einkünfte jeweils zu 50%. Es ist nicht erkennbar, dass einer der beiden Berufungsführer positive Einkünfte erzielen kann. Es liegt daher sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter Liebhaberei vor.

Liegen infolge von Liebhaberei keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so ist in Erledigung dennoch eingereichter Feststellungserklärungen ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen. Solche Nichtfeststellungsbescheide haben im Bescheidspruch (Adressfeld) jene Personen namentlich zu bezeichnen, die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben.

Da es sich um eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung handelt, ist auch umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei anzunehmen. Der Vorsteuerabzug war daher auf Grund einer nichtunternehmerischen Betätigung zu versagen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 12. Februar 2009