



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin VB Veronika Pfefferkorn über die Berufung des WM, SA, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 22. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, vom 2. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer nach der am 21. Juni 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide wird stattgegeben. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide wird – abgesehen vom Begehren nach Berücksichtigung von Unterhaltsabsetzbeträgen - stattgegeben. Bezüglich der detaillierten Besteuerungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben wird hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1994 bis 1998 auf folgende erstinstanzlichen Bescheide verwiesen:

Abgabe	Bescheiddatum	Zahllast / - Gutschrift
Umsatzsteuer 1994	20.10.1995	- 16.030,25 €
Einkommensteuer 1994	27.10.1995	- 892,64 €
Umsatzsteuer 1995	16.09.1996	3.377,69 €
Einkommensteuer 1995	16.09.1996	- 23.464,00 €
Umsatzsteuer 1996	30.03.1998	5.617,54 €

Einkommensteuer 1996	30.03.1998	12.673,71 €
Umsatzsteuer 1997	10.03.1999	- 835,59 €
Einkommensteuer 1997	10.03.1999	21.008,00 €
Umsatzsteuer 1998	01.10.1999	- 8.372,35 €
Einkommensteuer 1998	01.10.1999	- 10.458,93

Die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 ist erklärungsgemäß zu veranlagern. Dies bedeutet im einzelnen:

Umsatzsteuer 1999: Im Bescheid vom 2.7.2003 sind die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 4.771,27 € zu berücksichtigen, wodurch sich eine Gutschrift in Höhe von 4.771,27 € ergibt.

Einkommensteuer 1999: Im Bescheid vom 2.7.2003 ist der erklärte Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 141.956,00 S (10.316,35 €) anzuerkennen, wodurch sich die festgesetzte Einkommensteuer von 10.767,79 € auf 6.132,72 € verringert.

Umsatzsteuer 2000: Im Bescheid vom 2.7.2003 sind die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 3.117,44 € zusätzlich zu berücksichtigen, wodurch sich eine Gutschrift in Höhe von 3.117,44 € ergibt.

Einkommensteuer 2000: Im Bescheid vom 2.7.2003 ist der erklärte Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 114.172,31 S (8.297,21 €) anzuerkennen, wodurch sich die festgesetzte Einkommensteuer von 32.666,44 € auf 28.516,82 € verringert.

Umsatzsteuer 2001: Im Bescheid vom 2.7.2003 sind die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 86,70 € zusätzlich zu berücksichtigen, wodurch sich eine Gutschrift in Höhe von 86,70 € ergibt.

Einkommensteuer 2001: Im Bescheid vom 2.7.2003 ist der erklärte Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 113.515,85 S (8.249,54 €) anzuerkennen, wodurch sich die festgesetzte Einkommensteuer von 42.949,64 € auf 38.825,46 € verringert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb im Jahre 1984 ein Grundstück in S. Auf ihm begann er 1994 mit dem Bau eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohnungen, wobei er zwei Wohnungen

vermieten und eine selbst nutzen wollte. Der Bw erklärte für die strittigen Jahre der Vermietung zugeordnete Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuerüberhänge. Das Finanzamt wich von den eingereichten Erklärungen ab und erließ Bescheide, bei welchen die Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO eingestuft wurde.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Begründend führte der Bw. aus: Er habe die zwei Mietwohnungen in der Absicht errichtet, sie zu vermieten und damit in absehbarer Zeit Gesamtüberschüsse zu erzielen. Nach objektiver Beurteilung wäre das im Falle einer Abwicklung wie geplant auch durchaus möglich gewesen. Die Realisierung des Projektes sei durch unabwägbare Schwierigkeiten verzögert und schließlich vereitelt worden. Der Bw. habe sich schließlich gezwungen gesehen, die Mietobjekte zu verkaufen. Die Beendigung der Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses müsse nach der Rechtsprechung des VwGH (24. Juni 1999, 97/15/0082) nicht notwendigerweise der Ertragsfähigkeit dieser Tätigkeit entgegenstehen. Wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, die Prognose einen Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes ergebe und der Entschluss zur vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit auf den Eintritt von Unwägbarkeiten zurückzuführen gewesen sei, seien die Verluste anzuerkennen. Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Vermietertätigkeit als ernstlich gemeinte und steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen. In einer ergänzenden Berufungsbegründung brachte der Bw. vor: Er habe am 2. Oktober 1984 das Baugrundstück erworben habe. Er habe die Absicht gehabt, auf diesem Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit drei Wohnungen zu errichten. Eine Wohnung habe er zur Eigennutzung für sich vorgesehen, die anderen zwei Wohnungen sollten vermietet werden. Die Mietwohnungen seien als zusätzliche Altersversorgung vorgesehen gewesen. die Baukostensumme sei mit insgesamt 254.354,92 € veranschlagt worden, bis zum 31. Dezember 2001 seien ohne Zinsen 287.233,78 € angefallen. Die Finanzierung sei durch drei Darlehen in Höhe von insgesamt 204.065,32 € und Eigenmittel in Höhe von 50.289,60 € vorgesehen gewesen. Seit 1994 seien für die Finanzierung der zwei Mietwohnungen Zinsen in Höhe von 38.966,86 € angewachsen. Er habe seine Eigentumswohnung 1997 bezogen, die Mietwohnungen seien erst zu 90 % fertig gestellt gewesen. Zur Vermietung der beiden Mietwohnungen sei es nicht mehr gekommen. Er sei im Jahre 2002 gezwungen gewesen, die beiden Wohnungen mit Verlust zu verkaufen. Zum Nachweis, dass die Vermietung der zwei Mietwohnungen nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, werde angeführt, dass der Bw. zur Finanzierung der Mietwohnungen beim AVL speziell hierfür geförderte Kredite beantragt und bewilligt erhalten habe. Ein Eigenbedarf für drei Wohnungen sei für den Bw. nicht gegeben,

der Bw. habe mit seiner Tochter aus geschiedener Ehe keine persönliche Verbindung. Aus der mehr als 10 Jahre langen Lebensgemeinschaft mit Frau F seien keine Kinder hervorgegangen. Die Mietwohnungen seien somit nicht zur Nutzung durch Angehörige gebaut worden und vorgesehen gewesen. Die Bedingungen und Umstände des Verkaufes der Wohnungen zeigten, dass es sich um zwangsläufige Notverkäufe handelte. Die noch nicht gänzlich fertigen Wohnungen hätten unter den Errichtungskosten verkauft werden müssen. Die beiliegende Prognoserechnung auf 22 Jahre ergebe bei Mieteinnahmen in Höhe von 4.121.994,-- S (299.557,-- €) ein Totalüberschussergebnis in Höhe von 928.124,-- S (67.449,40 €). Für vom Land geförderte Mietwohnungen sei 1994 ein Mietzins in Höhe von 76,-- S (5,53 €), ohne USt, pro Quadratmeter zulässig gewesen. Die jetzigen Eigentümer würden für das Top 2 6,21 € und für das Top 3 5,81 € pro Quadratmeter erzielen. Für den Kredit über 1.800.000,-- S (130.811,10 €) sei ein Zinssatz von 7 % verrechnet worden. Es sei für die Mieteinnahmen sowie für die sonstigen Werbungskosten eine jährliche Steigerung von 1 % gerechnet worden. Dass es ist Anlassfall nicht zur vorgesehenen Vermietung gekommen sei, sei auf Umstände zurückzuführen, mit denen der Bw. nicht gerechnet habe und nicht rechnen habe müssen. Solche Unwägbarkeiten könnten auch dem Bereich der privaten Lebensführung entstammen. Er habe im Jahre 1990 mit Sitz in M ein neues Reinigungsunternehmen gegründet, im Jahre 1997 habe er den Sitz dieses Unternehmens nach D verlegt. Im Jahre 1994 habe er das Bauprojekt des Mehrfamilienhauses in S begonnen, nachdem er der Meinung gewesen sei, mit der Gründung des Reinigungsunternehmens "über dem Berg" zu sein. Dem sei nicht so gewesen. Die Organisation und die Führung des Unternehmens habe mehr Zeit, Engagement und Kraft erfordert, als er sich vorgestellt und erwartet habe. Zudem sei es zu Finanzierungsengpässen bei der GmbH gekommen. Mit dem Ausbau des Unternehmens und dem Bau des Mehrfamilienhauses habe er sich physisch und psychisch kräftemäßig übernommen. Diese Überforderung habe zu Angst- und Panikstörungen geführt. Diese ernsthaften gesundheitlichen Probleme seien zunächst nur latent vorhanden gewesen. Er habe sie zunächst nicht wahrgenommen und habe sie lange Zeit nicht wahrhaben wollen, ehe er sich in ärztliche Behandlung begeben habe. Da er sich primär um das Unternehmen habe kümmern müssen, habe er das Bauprojekt vernachlässigt und der Baufortschritt habe sich verzögert, die Wohnungen seien letztlich nicht fertig gestellt worden. Es seien keine Mieteinnahmen hereingekommen, Zinsen seien laufend angefallen und angewachsen. Weil noch keine Vermietung erfolgt sei, habe das LV die begünstigten Wohnbaudarlehen für die Mietwohnungen aufgekündigt und die Darlehensbeträge zurückgefordert. Die Kreditbank habe keine weiteren Kredite mehr gewährt, was zum notgedrungenen Verkauf der zwei Mietwohnungen im noch nicht ganz fertigen Zustand mit Verlust geführt habe. Dazu sei noch gekommen, dass sich die langjährige Lebensgefährtin von ihm getrennt habe. Die Auflösung

der Lebensgemeinschaft habe das finanzielle Problem verschärft, die Lebensgefährtin sei dem Bw. eine vertraute und verlässliche Mitarbeiterin und Weggefährtin in seinem Unternehmen gewesen. Sie habe zum Erfolg des Unternehmens und damit zu einer sicheren Einkommensbasis entscheidend beigetragen. Frau F habe über ein sicheres Einkommen verfügt und damit auch die gemeinsamen Lebenshaltungskosten mitgetragen. Sie sei Prokuristin und zu 25 % an dem Unternehmen beteiligt gewesen. Er habe ihr ihren Geschäftsanteil im Juni 2001 finanziell ablösen müssen. Weiters sei Frau F aus dem Unternehmen ausgeschieden. Sie sei in seinen Unternehmungen finanziell engagiert gewesen. Er habe sich verpflichtet, ihr 720.000,-- S (52.324,44 €) in 48 Monatsraten zu bezahlen. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne könne nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Er habe ein Mehrfamilienhaus mit drei Wohnungen gebaut. Die Liegenschaft samt Gebäude habe in seinem Alleineigentum gestanden. Ohne Übertragung von Eigentumsanteilen auf eine andere Person hätte das Gebäude nach damaligem Grundbuchsrecht gar nicht in Eigentumswohnungen aufgeteilt werden können. Das Mehrfamilienhaus sei erst im Juni 2002 im Hinblick auf den Notverkauf der zwei Mietwohnungen parifiziert worden. Die Bewirtschaftung eines Mehrfamilienhauses ohne qualifizierte Nutzungsrechte falle nicht unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO und auch nicht unter die Z 3 dieser Bestimmung. Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO liege im Anlassfall nicht vor. Gemäß § 6 LVO sei daher Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne von vornherein ausgeschlossen. Die Prognoserechnung ergebe mit objektiven Ansätzen über einen Zeitraum von 22 Jahren einen deutlichen Einnahmenüberschuss. Unter den durchaus möglichen geplanten Umständen hätte er auf einen absehbaren Zeitraum hinaus durchaus einen positiven Totalgewinn erzielt. Er leiste für seine inzwischen 18 Jahre alte Tochter aus seiner geschiedenen Ehe den gesetzlichen Unterhalt. In den Berufungsjahren sei der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b jeweils zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die es wie folgt begründete: Die Einkünfte aus der Vermietung seien bisher nur negativ gewesen. Nach ständiger Rechtsprechung könnten Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt habe. Für diese Berücksichtigung reichten allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge gefasst habe. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sei, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmeerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen

angesehen werden könne. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen müsse klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Im vorliegenden Fall vermerke der Bw. seit 1997 auf den Beilagen zur Einkommensteuererklärung die Mietwohnungen zu 90 % fertig gestellt zu haben, Baubeginn sei im Jahre 1993 gewesen. Somit wäre es am Bw. gelegen, die Vermietung des Objektes in geeigneter Weise in Angriff zu nehmen, die diesbezüglichen Bemühungen hätte sich aus nicht wirtschaftlichen Gründen verzögert. Die der Berufung beigelegte Prognoserechnung ergebe unter Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung keine positive Entwicklung. Auch seien in der 2002 vorgelegten Prognoserechnung die bis dahin tatsächlich bereits erzielten Ergebnisse nicht berücksichtigt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne nicht mit einer 1 %igen Preissteigerung über zwanzig Jahre hindurch gerechnet werden, ohne dass irgendwelche qualitätssichernde oder –steigernde Investitionen vorgesehen seien. Zusammengefasst lasse sich somit sagen, dass die Prognoserechnung tatsächlich bekannte Umstände im Bereich der Vermietungstätigkeit, die gegen Ansätze in den Prognoserechnungen sprechen würden, nicht in die Beurteilung mit einbezogen habe. Weiters seien personenbezogene Faktoren aufgezeigt worden, welche in der privaten Sphäre bzw. in der gesundheitlichen Entwicklung liegen würden. Hinsichtlich der gesundheitlichen Probleme sei auszuführen, dass seit Beginn der Krankheit 1998 die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit massiv (2000 und 2001) ansteigen würden. Das Argument, durch die gesundheitlichen Probleme sei der Hausbau vernachlässigt worden, sei nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar. Hinsichtlich der Trennung mit Frau F sei anzumerken, dass aus den vorgelegten Unterlagen kein Bezug zur Vermietung hergestellt werden könne. Das Ende einer Beziehung habe zur Ertragsfähigkeit der Vermietung bzw. zum tatsächlichen Ertrag keinen Bezug. Die aufgezählten Unwägbarkeiten seien nur dann liebhabereiunschädlich, wenn der Vermieter sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiere. Hinsichtlich der Unwägbarkeiten seien aber keine wirtschaftlichen sinnvollen Schritte aufgezeigt worden, welche der Bw. unternommen habe, um bessere Ertragschancen und Einnahmen aus dem Mietobjekt zu erzielen. Das Verhalten des Bw. habe somit dem einer wirtschaftlichen, auf Ertrag gerichteten Tätigkeit widersprochen, vielmehr sei die Tätigkeit ohne Besserung der Wirtschaftsführung fortgesetzt worden. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, gehe die Behörde von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO aus. Wie der Bw. selbst in seiner Berufung vorbringe, seien immer nur zwei Wohnungen für die Vermietung vorgesehen gewesen. Wirtschaftliche Gründe für die Nichtvermietung lägen, wie angeführt, nicht vor. Zusammenfassend sei hinsichtlich der Vermietung festzuhalten, dass in der Prognoserechnung von der Realität abstrahierendes Zahlenmaterial dargelegt werde, welches aber nicht geeignet

sei, die objektive Ertragsfähigkeit der konkreten Betätigung Vermietung und Verpachtung aufzuzeigen. Die Behörde sehe in den vorgebrachten Unwägbarkeiten keine Gründe, die dem Streben nach Gewinnerzielung im Rahmen der Vermietung geschadet hätten. Ein Erreichen eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes sei nicht möglich. In der Vermietungstätigkeit könne daher keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle gesehen werden. Hinsichtlich der Unterhaltszahlungen seien trotz Vorhalteverfahren keine für eine Gewährung des Absetzbetrages geeigneten Unterlagen vorgelegt worden. Es fehlten die Beschlüsse und Vereinbarungen aus denen entscheidungsrelevante Daten abgeleitet werden könnten. Da somit die Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG nicht vorliegen würden, könne ein Unterhaltsbetrag nicht berücksichtigt werden.

In der am 21. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob es sich bei der in den Streitjahren 1994 bis 2001 ausgeübten Vermietung von 2 Wohneinheiten auf Grund der erzielten Verluste um eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle handelt oder nicht. Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen, ist als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzusehen. Ob eine solche Betätigung vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung II, BGBl. 1993/33 (LVO) zu beurteilen. Die Liebhabereiverordnungen unterscheiden dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO), die vorliegen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen und Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Für die Beurteilung, ob es sich bei bewirtschafteten Wirtschaftsgütern um solche handelt, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine

Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, ist u.a. entscheidend, dass sich die verwendeten Wirtschaftsgüter von ihrem Umfang bzw. ihrer Anzahl her für die private Nutzung eignen. Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut iSd § 1 Abs. 2 LVO in einem besonderen Maße für eine private Nutzung eignet bzw. einer privaten Nutzung entspricht, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen sich Betätigenden zu beurteilen (vgl. VwGH vom 24. Juni 1999, 97/15/0146). Diese abstrakte Eignung liegt jedenfalls nach allgemeiner Rechtsauffassung bei Vorliegen von lediglich bzw. nicht mehr als 2 Wohneinheiten vor. Denn es ist nach der Verkehrsauffassung davon auszugehen, dass sich 2 Wohnungen in einem 3 Wohneinheiten umfassenden Mehrfamilienhaus u.a. auch zur Weitergabe bzw. zu Wohnzwecken im Familienverband ebenso wie zur Schaffung einer Kapitalanlage, also zur privaten Nutzung im besonderen Maße eignen (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 467 zu § 2 LVO)..

Nach Ansicht des erkennenden Finanzsenates handelt es sich daher bei der in Rede stehenden Vermietung von zwei Wohneinheiten um eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO vor. Es wird weiters hiezu festgehalten, dass im Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung II, BGBl. 1993/33, die Liebhabereivermutung hinsichtlich Wohnraumbewirtschaftung für Eigentumswohnungen, Eigenheime (bis 2 Wohnungen), einzelne Bungalows und im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu 10 Betten) gilt (Kortner, Leitfaden des österreichischen Steuerrechts, S 107). Mit der Verordnungsänderung (VO BGBl. Nr. 358/1997), erstmals – wenn nicht optiert wurde - anwendbar für Zeiträume ab 14.11.1997, wurde der Tatbestand der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietgrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten explizit in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO aufgenommen).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt bei Entstehung von Verlusten nach § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Der Verwaltungsgerichtshof hält im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, an der Auffassung fest, dass Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die

geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Grundsätzlich ist weiters festzuhalten, dass bei Betätigungen wie die gegenständliche Wohnraumbewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO von einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) auszugehen ist (vgl. VwGH vom 5. Juni 2003, ZI. 99/15/0129, vom 23. November 2000, ZI. 95/15/0177, vom 27. Juni 2000, ZI. 99/15/0012). Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn eine Liegenschaft schon vor der 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 vom 23. November 2000, ZI. 95/15/0177). Treten durch derartige Umstände 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. Bestehen solche Unwägbarkeiten nicht, dann spricht der Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei.

Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten können Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH vom 26. Juni 1990, 89/14/0295) sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingestanden Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten (vgl. VwGH vom 15. November 1999, 97/15/0144) sein. Als

Unwägbarkeiten gelten nach Rechtsprechung (VwGH 31.3.1971, 707/70; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 27.4.200, 99/15/0012), Lehre (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 367 zu § 2 EStG; Renner, SWK 10/2004, S 373; Rauscher SWK 19/2004, S 625) und Verwaltungspraxis (Abschnitt 6.2 LRL 1997) auch der "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und andere Ereignisse, die den Betrieb der privaten Lebensführung betreffen. Voraussetzung ist aber, dass die Unwägbarkeit nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war, also überhaupt keine Unwägbarkeit war, und eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion erfolgt (vgl. VwGH 3. Juli 1996, 92/13/0139, 93/13/0188). Andernfalls ist die Vermietungstätigkeit insgesamt Liebhaberei. Reagiert der Betätigte auf Unwägbarkeiten im Beobachtungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll, so sind deren einnahmen- und ausgabenseitige Auswirkungen für die Prognose zu neutralisieren und stattdessen durchschnittliche Verhältnisse anzusetzen. Dies gilt jedoch nicht für gewöhnliche Risiken. Wird die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie nicht allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.

Die Beurteilung der oben geschilderten Anforderungen, welche das Gesetz (im wesentlichen übereinstimmend durch Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis auslegt) für die Qualifizierung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle fordert, stellt eine Rechtsfrage dar. Die Antwort auf die Rechtsfrage, nämlich ob eine konkrete Betätigung diese Anforderungen erfüllt, muss im Tatfragenbereich gefunden werden (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). In der Beantwortung der Tatfrage folgte der Senat den Berufungsausführungen. Dabei gelangte er insbesondere aufgrund des überzeugenden (§ 167 BAO) Vorbringens des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, das in der Aktenlage Deckung findet, ein stimmiges Gesamtbild ergibt und den allgemeinen Lebenserfahrungen entspricht, zu einem von der erstinstanzlichen Beurteilung abweichenden Ergebnis. Belegt durch schriftliche Unterlagen (insbesondere das ärztliche Attest), bestätigt durch die absolut glaubwürdige, augenscheinlich wahrheitsgetreue, den außerordentlichen Arbeitsfleiß, aber auch die Erschöpfung spiegelnde Sachverhaltsdarstellung des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung sah der erkennende Senat folgenden (eher "ausgefranst") Sachverhalt als erwiesen an:

- An der (vom Verordnungswortlaut für Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 im Übrigen gar nicht geforderten) Absicht des Bw, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, besteht nicht der geringste Zweifel. Für die gegenteilige Annahme fehlt auch nur das kleinste

Indiz. Es kann wohl nicht ernsthaft angenommen werden, der Bw. habe faktisch den Verlust seines Hauses (das Nichterreichen eines Lebenszieles) angestrebt.

- Die vorgelegte Prognoserechnung ist im Wesentlichen plausibel. Die prognostizierten Einnahmen entsprechen den Mieteinnahmen des Nachfolgeeigentümers. Sie hielten so wie die prognostizierten Werbungskosten der prüfenden Kalkulation der finanzierenden Bank und des fördernden Landes statt. Das vom Bw. eingegangene Risiko hielt sich im (auch von der Steuerrechtsordnung gebilligten) Rahmen und stellt keine von vornherein gegebene außergewöhnliche Ungewissheit dar. Die Investition wurde unter Anwendung eines durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes geplant
- Das Bestandsobjekt wurde letztlich allein krankheitsbedingt nicht fertig gestellt, wobei die Krankheit zunächst nicht vorhersehbar, dann nicht sofort erkennbar war. Die Krankheit zog weitere nachteilige Folgen nach sich. Sie führte zur Trennung von einer langjährigen Mitarbeiterin und tragenden Kraft des Reinigungsunternehmens. Weiters litt der Bw. krankheitsbedingt auch an einer getrübbten Sicht der Realität (Tunnelblick). Dadurch war es ihm erst sehr spät und unter großem Druck möglich, die erforderliche Konsequenz eines Notverkaufes zu ziehen. Durch die krankheitsbedingte Nichtfertigstellung wuchsen die Finanzierungskosten und fehlten die geplanten Einnahmen, sodass dem körperlichen und seelischen Zusammenbruch der finanzielle folgte. (Mit viel Mühe ist es dem Bw. noch gelungen, das Reinigungsunternehmen zu retten.)
- Der Bw. hat auf die Unwägbarkeiten nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen reagiert (soweit ihm dies krankheitshalber möglich war). Eine solche Reaktion ist in dem Umstand zu erblicken, dass das nicht fertig gestellte Bestandsobjekt zumindest kurzfristig als Lager vermietet wurde. Vor allem aber hat der Bw., als er in finanzielle Bedrängnis kam, die Arbeitsleistung erhöht und seine Arbeitskraft auf das Reinigungsunternehmen konzentriert. Dadurch steigerte er seine nichtselbständigen Einkünfte. Dies wiederum erhöhte und perpetuierte seine Kapazität, die aufgenommenen Kredite zu bedienen. Nebenbei wirkte sich dies auch auf eine erhöhte Steuerleistung aus. Aus gesundheitlicher Sicht war die Reaktion freilich kontraproduktiv, führte sie doch letztlich von einer Reihe von somatischen Beschwerden über massive Überforderung zu Arbeitsunfähigkeit und Krankenhausaufenthalten wegen Panikattacken. Die Fokussierung aller Energie auf die bestehende Einkunftsquelle war (unter Ausklammerung der nachteiligen gesundheitlichen Folgen) verständlich, eine (nicht die einzige) wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme, wirkte sich allerdings für die in Aufbau befindliche Einkunftsquelle insofern negativ aus, als die Arbeitskraft des Bw bei der Fertigstellung fehlte.

- Klammert man die Folgen der krankheitsbedingten Nichtfertigstellung aus (Werbungskostenüberschuss der Jahre 1994 – 2001: 712.542,-), so lässt sich nach wie vor in einem absehbaren Zeitraum ein Einnahmenüberschuss erwarten. Dies ist zum einen aus der im wesentlichen für plausibel erachteten Prognoserechnung erschließbar, die nach 20 Jahren einen Einnahmenüberschuss von 2.755.410,- S ausweist. Zum anderen ist dies aus der Bewirtschaftung durch den Erwerber des Bestandsobjektes zu erkennen.

Da aus den oben angeführten Gründen eine Krankheit (VwGH 31.3.1971, 707/70) ausschlaggebend dafür war, dass der Bw. keinen Einnahmenüberschuss erzielte und die Betätigung vorzeitig einstellte, ist die objektiv ertragsfähige Betätigung als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen. Die Veräußerung im Jahr 2001 führt, wie der Bw. selbst schon ausgeführt hat, zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG.

Zu den erstmals in der Berufung geltend gemachten Unterhaltszahlungen wird angemerkt, dass trotz mehrfacher Urgezen seitens des Finanzamtes (Vorhaltscharakter der Berufungsvorentscheidung) die erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt worden sind. Bemerkenswert ist, dass in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre keine Unterhaltszahlungen behauptet wurden. Da zudem das Begehren im Vorlagenantrag nicht mehr aufrecht erhalten wurde, vermag die Vorlage einer bloßen Bankbestätigung das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen (Leistung des gesetzlichen Unterhalts) nicht zu erbringen. Die Berufung wurde in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen.

Gesamthaft war der Berufung aus den hinreichend dargelegten Gründen teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 29. Juni 2005