



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dr. Walter Zisler und Martina Blaha im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des A.B., 5... X, Y-straße, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, vom 1. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 nach der am 22. Juni 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) lebt und arbeitet in X. Mit Übergabsvertrag vom November 1997 erwarb er die Liegenschaft in Z, Z-weg. An Top 1 im Ausmaß von 90,52 m² hatte seine Mutter, H.I., ein unentgeltliches Wohnungsrecht. Das im Dachgeschoß gelegene Top 2 im Ausmaß von rd. 54 m² sowie das Top 3 im Erdgeschoß im Ausmaß von rd. 117 m² rechnete der Bw. der Vermietung zu, ebenso wie die Garage, den Abstellplatz und die Scheune im Ausmaß von 46 m². Im Keller kamen noch entsprechende Flächen hinzu. Laut Bw. wurden 1998 bis 2002 57 % und 2003 60 % für die Vermietung genutzt. Laut Angaben in der mündlichen Verhandlung würde der Bw. noch eine kleine Wohnung selbst bewohnen.

In den Jahren 1998 bis 2003 wies er folgende Ergebnisse aus der Vermietung und Verpachtung aus (bis 2001 in S, ab 2002 in €):

Lt. Erklärung	1998	1999	2000	2001	Summe in S
Einnahmen	-	-	-	-	-
Zinsen	26.739,75	86.040,31	118.313,58	133.970,45	365.064,09
Rechts- und Beratungskosten		4.145,04			4.145,04
Abschreibung			26.181,00	58.813,00	84.994,00
Versicherungen			4.305,89	3.553,84	7.859,73
Verbrauchsmaterial			500,84		500,84
Energie			4.867,79	14.862,69	19.730,48
Gartenerhaltung				1.529,53	1.529,53
Grundsteuer				760,95	760,95
Müll, Wasser, Kanal				3.259,15	3.259,15
Bewertung GWG				1.935,15	1.935,15
Abgaben und Gebühren					-
Instandhaltung					-
Summe Ausg.	26.739,75	90.185,35	154.169,10	218.684,76	489.778,96
Ergebnis	- 26.739,75	- 90.185,35	- 154.169,10	- 218.684,76	- 489.778,96

	Summe in €	2002	2003	Summe in €
Einnahmen	-	-	2.729,45	2.729,45
Zinsen	26.552,04	6.396,33	6.944,51	39.892,88
Rechts- und Beratungskosten	301,23		417,87	719,10
Abschreibung	6.176,75	4.812,35	5.670,47	16.659,57
Versicherungen	571,19	258,27	272,02	1.101,48
Verbrauchsmaterial	36,40			36,40
Energie	1.433,87	298,69	791,55	2.524,11
Gartenerhaltung	111,16	132,20		243,36
Grundsteuer	55,30	55,25		110,55
Müll, Wasser, Kanal	236,85	129,24	2.764,73	3.130,82
Bewertung	140,63			140,63
GWG	-	1.405,77	1.150,68	2.556,45
Abgaben und Gebühren	-	500,00	163,80	663,80
Instandhaltung	-		1.240,73	1.240,73
Summe Ausg.	35.615,42	13.988,10	19.416,36	69.019,88
Ergebnis	- 35.615,42	- 13.988,10	- 16.686,91	- 66.290,43

Ende Mai 1999 schloss der Bw. einen Kreditvertrag über S 3 Mio. ab, im Juni 2000 kam es zu einer Umschuldung in SFR und japanische Yen, weiters noch einen Kreditvertrag vom 31. Jänner 2003 über € 22.000,00. Am 4. Feber 2002 vereinbarte er mit G. X einen Vermittlungsauftrag.

Die in den Steuererklärungen 1998 bis 2000 ausgewiesenen Umbauarbeiten hätten Kosten von mehr als S 3,7 Mio. verursacht, von denen S 2,144.320,00 auf die Vermietung entfallen seien. In den endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2002 veranlagte das Finanzamt erklärungskgemäß.

In der **Umsatzsteuererklärung für 2003** wies der Bw. aus der Vermietung Entgelte von € 2.729,45, sowie Vorsteuern von € 1.360,28 aus, in der **Einkommensteuererklärung für 2003** einen Werbungskostenüberschuss von € 16.686,91.

Im **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003** qualifizierte das Finanzamt die Vermietung in Z als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei, versagte die Vorsteuern und den Werbungskostenüberschuss, im Gegenzug brachte es aber die Entgelte nicht in Ansatz. Der Bw. hätte von 1998 bis einschließlich 2003 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 66.268,54 erwirtschaftet, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines angemessenen Zeitraumes von 20 bis 23 Jahren sei nahezu unmöglich.

In der gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 eingebrachten **Berufung** wandte sich der Bw. gegen die Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei. 1998 bis 2001 habe er umfangreiche Umbauarbeiten durchgeführt. 1998 bis 2003 hätte er sowie die von ihm

Beauftragten für die zwei Wohnungen Mieter gesucht. Auf Grund der regionalen Besonderheit im M, wie angespannter Arbeitsmarkt, Abwanderung der jungen Bevölkerung nach X, usw., sei es für ihn sehr schwer gewesen, Mieter für beide Wohnungen zu finden. Der vom Finanzamt angeführte Werbungskostenüberschuss für 1998 bis 2003 würde einzig und allein darauf beruhen, dass trotz Vermietungsabsicht des Bw. in diesem Zeitraum keine Mieter für die beiden Wohnungen zu finden gewesen seien. Seit September 2003 sei Top 2 an die von G. X vermittelte Frau E.F. für die Dauer von sechs Jahren vermietet. Die monatliche Nettomiete ohne Umsatzsteuer und Betriebskosten betrage laut Mietvertrag € 338,00, das ist ein Nettomietpreis von € 6,50 pro Quadratmeter und Monat. Die Betriebskosten samt Heizkosten würden der Mieterin separat in Rechnung gestellt. Im Falle der Vermietung der beiden Wohnungen zu einem ortsüblichen Mietzins sei in einem Zeitraum von 20 bis 23 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Auf die dem Finanzamt übermittelte Planungsrechnung werde verwiesen. Das Top 3 sei 2003 beinahe an Frau C.D. vermietet worden, den beiliegenden Entwurf des Mietvertrages hätte sie leider nicht unterfertigt, sie habe sich für eine andere Wohnung entschieden. Der ausverhandelte monatliche Nettomietpreis ohne Umsatzsteuer und Betriebskosten hätte € 784,00 betragen, das seien € 7,00 pro Quadratmeter und Monat.

Da die Anfangsverluste ausschließlich aus Leerstehungen der Top 2 und 3 resultieren würden, die unter anderem auf von außen einwirkenden Umständen beruhen würden (Arbeitsmarkt-, Abwanderungsproblematik, usw. im M), im Falle der Vermietung Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden könnten, der Vermieter ein marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung zeige, müsse im gegenständlichen Fall von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Die Liebhabereirichtlinien (LRL) würden vorsehen, dass als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten habe. Würden daher durch unerwartete Umstände, zu welchen seines Erachtens auch Leerstehungen zählen würden, unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auftreten, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken würden, so seien diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.

Im **Schreiben vom 4. Feber 2005** legte der Bw. eine korrigierte Prognoserechnung für die Jahre 1998 bis 2019 bei. Auf Grund von Umbauarbeiten in den Jahren 1998 und 1999 sei eine Vermietung nicht möglich gewesen. Aus diesem Grund sei erst im Jahr 2000 eine Abschreibung abgesetzt worden. Da bei Top 2 und 3 von Anfang an die Vermietung beabsichtigt gewesen sei und ein Mieter auf Grund der bereits geschilderten regionalen

Besonderheiten nur schwer zu finden gewesen sei, seien in der Prognoserechnung für die Beurteilung der Tätigkeit fiktive Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Für 2003 sei der tatsächlich erzielbare Nettomietpreis ohne Betriebskosten in Ansatz gebracht. Fürs Top 3 habe er den mit Frau C.D. ursprünglich vereinbarten Nettomietzins berücksichtigt. Die Prognoserechnung enthalte neben den Zinsen fürs Fremdkapital einen pauschalen Ansatz von Werbungskosten iHv 0,9 % der Anschaffungskosten des Vermietungsobjektes. Die Prognoserechnung zeige, dass sich bereits für 2012 ein kumulierter Gesamtüberschuss iHv € 1.576,21 ergebe. Die Mieteinnahmen von Top 2 und 3 sowie die pauschal angesetzten Werbungskosten würden ab 2004 jährlich um 2 % erhöht. Dass in der ursprünglich dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung die Anlaufverluste 1998 bis 2002 von € 49.581,73 nicht berücksichtigt seien, sei für die Beurteilung der Tätigkeit nicht von Belang, da der Bw. trotz entsprechender Bemühungen keine Mieter habe finden können. In einem solchen Fall habe der VwGH im Erkenntnis vom 31.3.2004, 2003/13/0151, für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft den Ansatz fiktiver Mieteinnahmen als zulässig erachtet.

Die vorgelegte Prognoserechnung ergibt folgendes Bild:

Mieteinnahmen	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
Top 2			4.056,00	4.056,00	4.056,00	4.056,00	
Top 3			9.408,00	9.408,00	9.408,00	9.408,00	
Summe	-	-	13.464,00	13.464,00	13.464,00	13.464,00	
Werbungskosten							
Abschreibung			1.902,65	4.274,11	4.812,34	5.670,47	
pauschale WK			2.283,20	2.575,04	2.853,97	3.009,56	
Zinsen	1.943,25	6.252,79	8.598,18	9.736,01	6.396,33	6.944,51	
Summe	1.943,25	6.252,79	12.784,03	16.585,16	14.062,64	15.624,54	
EÜ/WKÜ/Jahr	- 1.943,25	- 6.252,79	679,97	- 3.121,16	- 598,64	- 2.160,54	
Ergebnis kumuliert	- 1.943,25	- 8.196,04	- 7.516,07	- 10.637,23	- 11.235,87	- 13.396,41	
Mieteinnahmen	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Top 2	4.137,12	4.219,86	4.304,26	4.390,34	4.478,15	4.567,71	4.659,07
Top 3	9.596,16	9.788,08	9.983,84	10.183,52	10.387,19	10.594,94	10.806,83
Summe	13.733,28	14.007,95	14.288,10	14.573,87	14.865,34	15.162,65	15.465,90
Werbungskosten							
Abschreibung	5.768,93	5.768,93	5.768,93	5.768,93	5.768,93	5.768,93	5.768,93
pauschale WK	3.069,75	3.131,14	3.193,76	3.257,64	3.322,79	3.389,25	3.457,03
Zinsen	6.103,58	5.508,86	5.016,31	4.593,23	4.157,62	3.709,09	3.247,22
Summe	14.942,26	14.408,93	13.979,00	13.619,80	13.249,34	12.867,27	12.473,18
EÜ/WKÜ/Jahr	- 1.208,98	- 400,99	309,10	954,07	1.616,00	2.295,38	2.992,72
Ergebnis kumuliert	- 14.605,39	- 15.006,37	- 14.697,27	- 13.743,21	- 12.127,21	- 9.831,82	- 6.839,10
Mieteinnahmen	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Top 2	4.752,25	4.847,30	4.944,24	5.043,13	5.143,99	5.246,87	
Top 3	11.022,97	11.243,43	11.468,30	11.697,67	11.931,62	12.170,25	
Summe	15.775,22	16.090,73	16.412,54	16.740,80	17.075,61	17.417,12	
Werbungskosten							

Abschreibung	5.768,93	5.435,58	5.003,69	4.905,26	4.905,26	4.905,26
pauschale WK	3.526,17	3.596,70	3.668,63	3.742,00	3.816,84	3.893,18
Zinsen	2.771,62	2.351,63	2.016,36	1.669,43	1.408,51	1.238,66
Summe	12.066,72	11.383,91	10.688,68	10.316,69	10.130,61	10.037,10
EÜ/WKÜ/Jahr	3.708,50	4.706,82	5.723,86	6.424,10	6.944,99	7.380,02
Ergebnis kumuliert	-3.130,61	1.576,21	7.300,07	13.724,17	20.669,16	28.049,18
Mieteinnahmen	2017	2018	2019	Summe		
Top 2	5.351,81	5.458,84	5.568,02	93.336,96		
Top 3	12.413,66	12.661,93	12.915,17	216.497,56		
Summe	17.765,46	18.120,77	18.483,19	309.834,52		
Werbungskosten						
Abschreibung	4.905,26	4.905,26	4.905,26	102.681,84		
pauschale WK	3.971,05	4.050,47	4.131,48	67.939,66		
Zinsen	1.061,88	877,90	732,44	86.335,41		
Summe	9.938,19	9.833,63	9.769,18	256.956,91		
EÜ/WKÜ/Jahr	7.827,28	8.287,15	8.714,01	52.877,61		
Ergebnis kumuliert	35.876,45	44.163,60	52.877,61			

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** hielt das Finanzamt dem Bw. entgegen, dass das von ihm zitierte VwGH-Erkenntnis einen gänzlich anders gelagerten Sachverhalt betreffe. Bei diesem sei die Wohnung nie vermietet und vor Vermietung wieder veräußert worden. Nur in so einem Fall sei von fiktiven Einnahmen und Ausgaben auszugehen. Daher sei die Prognoserechnung in diesem Punkt unrichtig. Sie erweise sich aber auch hinsichtlich anderer Punkte als nicht schlüssig, so würde der Bw. von einer jährlichen Steigerung von 2 % ausgehen, während im abgeschlossenen Mietvertrag es nur zu einer Steigerung komme, wenn sich der Verbraucherpreisindex um mehr als 5 % ändere. Die pauschalen Werbungskosten iHv 0,9 % der fiktiven Anschaffungskosten seien nicht nachvollziehbar. Auf Grund der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Vorjahre ergebe sich ein wesentlich höherer Ansatz. Bei der beiliegenden adaptierten Prognoserechnung würden 60 % der im Jahr 2003 geltend gemachten Aufwendungen für die Folgejahre (mit 2 %-iger Steigerung) angesetzt. Der Bw. hätte keine Instandhaltungs- und Leerstellungskosten berücksichtigt.

Die vom Bw. ins Treffen geführten Besonderheiten im M, wie angespannter Arbeitsmarkt, Abwanderung, usw., würden keine Unwägbarkeiten iSd VwGH darstellen. Laut VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, seien Unwägbarkeiten zB unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters oder Verlust der persönlichen Arbeitskraft. Das Finanzamt adaptierte die vom Bw. vorgelegte Prognoserechnung hinsichtlich Einnahmen und Betriebskosten, setzte insbesondere die Einnahmen fürs Top 3 mit S/€ 0,00 an und gelangte nach Ablauf des Jahres 2021 zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv € 11.998,00.

Dem hielt der Bw. im **Vorlageantrag** entgegen, dass das Finanzamt trotz Vermietungsabsicht in den Jahren 1998 bis 2002 keine (fiktiven) Mieteinnahmen und im Jahr

2003 zu geringe Mieteinnahmen ausweise. Das VwGH-Erkenntnis würde bezüglich der fehlenden Mieteinnahmen folgendes feststellen:

"Mangels Feststellbarkeit der Modalitäten der tatsächlich nicht durchgeführten Vermietungstätigkeit resultiere für die belangte Behörde daraus die von ihr auch anerkannte Erforderlichkeit, der von ihr zu prüfenden Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers möglichst realitätsgerechte Rahmenbedingungen zugrunde zu legen und solcher Art zu fingierende Modalitäten der nicht entfalteten Betätigung des Beschwerdeführers zu beurteilen. Auch die der belangten Behörde damit gestellte Aufgabe einer Einschätzung, mit welchen Mieterträgen der Beschwerdeführer realistisch rechnen durfte, als er das zu vermietende Objekt erwarb, mit welchen Aufwendungen und Ausfällen typischerweise zu rechnen sein würden und in welchem Maß sich die Erträge typischerweise verändern würden, stellten von der Behörde auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachfragen dar."

Diesen Aussagen zufolge seien fiktive Mieteinnahmen in Ansatz zu bringen, die vom Finanzamt aufgestellte Prognoserechnung sei daher für die Liebhabereibeurteilung nicht geeignet. Die jährliche Steigerung der Mieteinnahmen von 2 % sowie die pauschalen Werbungskosten seien durchaus plausibel. Die vom Finanzamt in den Vorjahren in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen angesetzten Werbungskosten würden hauptsächlich Betriebskosten betreffen, welche im Falle der Vermietung vom Mieter zu tragen und somit in die Liebhabereibetrachtung nicht einzubeziehen seien. In der am 22. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bemängelte der Bw. an der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angestellten Berechnung, dass Betriebskosten zwar als Werbungskosten angesetzt seien, nicht jedoch auf der Einnahmenseite. Dies sei unrichtig, weil die Betriebskosten vom Mieter getragen würden. Der pauschale Werbungskostenansatz würde auf einer Entscheidung des UFS in Salzburg basieren, der einen solchen in einer Bandbreite von 0,5% bis 1,25% für Aufwendungen als zulässig erachtete, die nicht vom Mieter zu tragen seien, wie zB für vom Vermieter zu tätige größere Instandhaltungskosten bzw. für Mietausfälle. In den geschätzten 0,9% sei alles Mögliche drin, es könnten aber weder die Komponenten noch ihr Ausmaß konkretisiert werden, der Prozentsatz sei in dieser Höhe gewählt worden, weil das Gebäude zwar nicht neu, aber in gutem Zustand sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zumal ein Eigenheim gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988** ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen ist, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen, im gegenständlichen Fall aber im Gebäude vier Wohnungen sind, kann **§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO** nicht zur Anwendung kommen.

Es bleibt daher die Frage zu klären, ob die Vermietungstätigkeit unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO oder aber unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist.

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Liebhabelei ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO** bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, 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.

Gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** liegt bei Betätigungen gemäß **§ 1 Abs. 2** Liebhabelei 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 Liebhabelei 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).

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO 1990 auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH vom 26. 11. 2002, 98/15/0144, sowie das dort zitierte Erkenntnis vom 30. 7. 2002, 96/14/0116, weiters Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 460 zu § 2 EStG 1988).

Was die Vermietung anlangt, so wird zwischen der so genannten "kleinen" nach § 1 Abs. 2 LVO und der "großen" nach § 1 Abs. 1 LVO unterschieden. Bei einer "großen Vermietung" wird man üblicherweise wohl ein "Zinshaus" vor Augen haben, das auch einen entsprechend größeren Aufwand verursacht. Beim Gebäude des Bw. handelt es sich jedoch um sein im

Übergabswege erhaltenes Elternhaus mit vier Wohneinheiten, in einer steht der Mutter des Bw. ein Nutzungsrecht zu. Laut Vertrag hatte auch sein Bruder ein solches an Top 2, welches jedoch der Bw. im Jahr 2002 ablöste (vgl. den Kreditvertrag vom 31. Jänner 2003 über € 22.000,00, Verwendungszweck: "Ablöse Wohnrecht J.K."). Bei den gegebenen Verhältnissen wird man im Gebäude des Bw. kein der "großen Vermietung" dienendes Zinshaus, wohl aber ein Wirtschaftsgut erblicken, das sich - wenn auch in der demonstrativen Aufzählung nicht angeführt - in besonderem Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Dieses Gebäude und seine Nutzung ist weitaus eher mit einem "Ferienhaus" vergleichbar, dem der VwGH in seinem zur LVO 1990 ergangenen Erkenntnis vom 18. 5. 1995, 93/15/0099, die Eignung in besonderem Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung zusprach, dies unabhängig von der tatsächlichen Nutzung und der Anzahl der Wohnungen.

Zumal bei der Übernahme eines Elternhauses private Motive maßgeblich beteiligt sind und die Möglichkeit der Bildung bzw. Vermehrung einer Kapitalanlage gegeben ist, wird man auch davon ausgehen dürfen, dass die Abläufe typischerweise einer besonderen in der Lebensführung des Bw. begründeten Neigung entsprechen (vgl. VwGH vom 5. 5. 1992, 92/14/0027, ergangen zu LVO I).

Betrachtet man nun die Ergebnisse aus der Vermietung, so erzielte der Bw. von Beginn an ausschließlich Werbungskostenüberschüsse. Seinem Begehren, die Einnahmen laut Prognoserechnung – also auch die fiktiven – in Ansatz zu bringen, kann im gegenständlichen Fall nicht nachgekommen werden. Einer Mietzinsbeschränkung war der Bw. nicht unterworfen. Bei dem vom Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 31. 3. 2004, 2003/13/0151, handelte es sich nur um eine geplante, aber tatsächlich noch gar nicht aufgenommene Vermietungstätigkeit und waren die Einnahmen zukünftiger Jahre einzuschätzen. Der Sachverhalt dieses genannten **Erkenntnisses war also völlig anders gelegen.**

Für die bis jetzt abgelaufenen Veranlagungszeiträume sind folglich nur die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse in den Berechnungen in Ansatz zu bringen. Es ist allenfalls zu prüfen, aus welchen Gründen die tatsächlichen Einnahmen hinter den Erwartungen zurückgeblieben sind. Wenn dies nicht etwa wegen außerordentlicher Umstände der Fall war, sind die tatsächlich erzielten Mieterlöse der Prognoserechnung zugrunde zu legen (vgl. VwGH vom 21. 9. 2005, 2001/13/0278). Dem Begehren, für die Jahre 2000 bis 2005 für das Top 3 sowie für 2000 bis 2002 für das Top 2 fiktive Mieteinnahmen in Ansatz zu bringen, kann daher nicht nachgekommen werden.

Aber auch den prognostizierten Zahlen sind zum Zweck der Beurteilung einer entfalteten Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle nicht solche Modalitäten zu unterstellen, wie sie den

(nicht realisierten) Wünschen und Vorstellungen des Abgabepflichtigen entsprochen haben, sondern nur solche, die den realen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zum Zeitpunkt des Erwerbes des zu vermietenden Objektes möglichst nahe kommen (VwGH vom 31. 3. 2004, 2003/13/0151).

Der Bw. nennt an Unwägbarkeiten die „regionalen Besonderheiten im M, wie angespannter Arbeitsmarkt, Abwanderung der jungen Bevölkerung nach X, usw.“, die für das Zurückbleiben der Einnahmen hinter den prognostizierten Zahlen verantwortlich gewesen sein sollen. Ein maßgebliches Kriterium für die Unwägbarkeit ist die Unvorhersehbarkeit bestimmter Ereignisse (vgl. VwGH vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, sowie Rauscher in SWK 19/2004, S 625). Dass diese Umstände nicht schon im Zeitpunkt des Erwerbes vorhanden gewesen, sondern erst im Nachhinein eingetreten wären, hat der Bw. nicht behauptet. Von "unvorhersehbaren Ereignissen" kann somit keinesfalls gesprochen werden, die die Einnahmenerzielung behindernden Rahmenbedingungen sind dem mit der Vermietung verbundenen gewöhnlichen Risiko zuzuordnen und lagen schon von Anfang an vor. Der Bw. hat "sehenden Auges" das Gebäude mit den für die Vermietung bestehenden Schwierigkeiten übernommen.

Würden "echte Unwägbarkeiten" vorliegen, so wären diese nun "gedanklich auszuklammern" und wäre unter Ansatz durchschnittlicher Verhältnisse – ein rasches Reagieren des Abgabepflichtigen auf die "echte" Unwägbarkeit vorausgesetzt - die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung zu prüfen (vgl. Rauscher, in SWK 19/2004, S 625, sowie Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, S 170). Dies würde allenfalls ab Beginn der Vermietung den Ansatz der vom Bw. begehrten fiktiven Mieteinnahmen rechtfertigen.

Zumal im gegenständlichen Fall gewöhnliche Risiken und keine "Unwägbarkeiten" vorlagen, sind diese realistisch abzuschätzen und sind während der Beobachtung aufgetretene gewöhnliche Risiken bei der Prognose der zukünftigen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, S 170 f.). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des EStG zuordnen zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird.

Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderwärtige Motive, etwa jenes nach späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. VwGH 3. 7. 1996, 93/13/0171). Die in § 2 Abs. 4 bzw. 3 LVO 1993 genannten Zeiträume ("überschaubarer Zeitraum", "üblicher Kalkulationszeitraum") entsprechen diesen Anforderungen (vgl. VwGH vom 16. 2. 2006, 2004/14/0082 und das dort zitierte Erkenntnis).

In der Prognoserechnung gelangte der Bw. nach Ablauf von 22 Jahren zu einem Gesamtüberschuss von beinahe € 53.000,00. Stellt man lediglich bei sonst unveränderten Faktoren nun der Realität entsprechend die Einnahmen für das Top 3 für die Jahre bis einschließlich 2005 auf € 0,00, weil solche tatsächlich nicht erzielt wurden, führt schon dies zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv rd. € 4.139,00 (Gesamteinnahmenüberschuss lt. Bw. von rd. € 52.877,00 abzüglich der Einnahmen für Top 3 für 2000 bis 2005 von rd. € 57.016,00), dabei sind jedoch Leerstellungen für die Jahre ab 2006 noch völlig unberücksichtigt.

Es kann jetzt dahingestellt bleiben, ob den Einwänden des Bw. gegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angestellten Berechnungen und vorgenommenen Änderungen Berechtigung zukommt. Denn legt man der Berechnung die in den Steuererklärungen 1998 bis 2003 bzw. die im Berufungsverfahren für 2004 und 2005 bekannt gegebenen Zahlen zugrunde und folgt man ab dem Jahr 2006 zur Gänze den vom Bw. in der letzten Prognoserechnung ausgewiesenen Zahlen, so verbleibt nach Ablauf des Jahres 2019 nicht – wie vom Bw. prognostiziert – ein Gesamteinnahmenüberschuss von mehr als € 52.000,00, sondern ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. € 17.237,00 (1998 - € 1.943,25, 1999 - € 6.554,02, 2000 - € 11.203,90, 2001 - € 15.892,44, 2002 - € 13.088,09, 2003 - € 16.686,91, 2004 - € 10.263,26, 2005 - € 8.589,23, 2006 bis 2019 insgesamt € 67.883,36). Würde man weiters den "worst-case" der Unvermietbarkeit des Tops 3 auch für die Zukunft annehmen und demzufolge in der Prognoserechnung des Bw. die Einnahmen fürs Top 3 eliminieren, ergäbe dies nach Ablauf des Jahres 2019 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von mehr als € 176.000,00.

Wenn auch für Wirtschaftsgüter, die sich in besonderem Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, kein dezidiert Zeitraum in der Verordnung angeführt ist, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erzielbar sein muss, so kann man sich beim gegenständlichen Gebäude zweifellos an der "üblichen" "kleinen Vermietung" orientieren, die

einen Gesamtüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von 20 bis längstens 23 Jahren verlangt. Diesen Zeitraum erachten sowohl der Bw. als auch das Finanzamt als angemessen. Geht man nun den Angaben des Bw. folgend von der Vermietbarkeit ab 2000 aus, so sind insgesamt 22 Jahre (1998 und 1999 Umbauphase, ab 2000 laut Bw. Vermietbarkeit gegeben) zu betrachten.

Nach Ablauf dieser 22 Jahre – im Jahr 2019 – wurde aber nur bei der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt, der aber nicht gefolgt werden konnte. Zumal für die abgelaufenen Zeiträume die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse anzusetzen sind und für die Berücksichtigung fiktiver Mieteinnahmen kein Raum bleibt, ist aufgrund des sich nach Ablauf des Jahres 2019 ergebenden Gesamtwerbungskostenüberschusses von rd. € 17.000,00 von Liebhaberei auszugehen. Selbst wenn der Bw. dann in der Berufung die Bauphase bis 2001 ansetzt, und man noch ein Jahr zusätzlich als Prognosezeitraum zulässt, das man allenfalls in etwa mit dem Ergebnis des Jahres 2019 bemisst, so verbliebe nach Ablauf des Jahres 2020 noch immer ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. € 9.000,00. Dabei wären Leerstehungen noch völlig unberücksichtigt, mit denen auch für die Zukunft aus Erfahrung allenfalls sogar für längere Zeiträume zu rechnen ist. Dass diese Leerstehungen bereits (hinreichend) in den pauschalen Werbungskosten von jährlich 0,9% der Anschaffungskosten des Gebäudes enthalten wären, kann mangels konkreter Angaben des Bw. über die Zusammensetzung des pauschalen Prozentsatzes von 0,9% nicht als erwiesen angenommen werden.

Wenn der Bw. sein Elternhaus in seinem Eigentum haben und „Familienvermögen“ erhalten bzw. allenfalls vermehren wollte, so ändern diese privaten Motive nichts an der für die Einkunftsquelleneigenschaft erforderlichen objektiven Ertragsfähigkeit. Bei dem im günstigsten Fall sich nach Ablauf des Jahres 2020 ergebenden Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. € 9.000,00 war aber die Vermietung aus einkommensteuerlicher Sicht als Liebhaberei zu qualifizieren.

Was nun die Frage der umsatzsteuerlichen Liebhaberei anlangt, so gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

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

Zumal der VwGH im Erkenntnis vom 16. 2. 2006, 2004/14/0082, zur umsatzsteuerlichen Behandlung der "kleinen" Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO klarstellte, dass eine aus einkommensteuerlicher Sicht Liebhaberei darstellende Betätigung ebenso umsatzsteuerlich zu

behandeln sei, ist die Vermietung des Bw. auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Nach all dem Gesagten konnte daher der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 13. September 2006