



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.H., Adr., vertreten durch Dr. Erich Jezek, 1090 Wien, Porzellangasse 2/II/4/41, vom 31. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 5. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2003 und 2004 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und vermietet zwei Eigentumswohnungen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2001 bis 2004 wurden die Vermietung der Eigentumswohnung Adr1, Adr.\*1, als Liebhaberei eingestuft und weiters Bewirtungs- und Werbeaufwendungen sowie Kilometergelder bezüglich der Tätigkeit als Geschäftsführer und Vorstand eines Vereines nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Feststellungen lauten wie folgt:

ad Einkünfte aus selbstständiger Arbeit)

## Einkünfte als geschäftsführender Gesellschafter der Fa. C.GmbH

## Nicht anerkannte Betriebsausgaben

Folgende Betriebsausgaben wurden gem. § 20 EStG nicht anerkannt bzw. Kilometergelder lt. vorgelegtem Fahrtenbuch für Fahrten im Zusammenhang mit dem Verein A. mit 30% ausgeschieden.

	2001	2001	2002	2003	2004
	ATS	€	€	€	€
Bewirtungskosten 50%	4.529,87	329,20	189,18	200,25	396,30
Werbeaufwand	6.002,00	436,18	156,29	349,64	
Summe n.a. Aufwand	10.531,87	765,38	345,47	549,86	396,30
	2001	2001	2002	2003	2004
	ATS	€	€	€	€
Kilometergelder bisher	21.110,00	1.534,12	2.522,26	1.256,68	1.541,48
davon ausgeschieden 30%	6.333,00	460,24	756,68	377,00	462,44

ad Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

**Eigentumswohnung** Adr.1\*, Liebhaberei

Der Bw. vermietet seit dem Jahr 1995 die Eigentumswohnung Adr1\*, die Wohnung hat eine Größe von rd. 62 m².

Im Jahr 1994 wurden im Zusammenhang mit dieser Vermietung erstmals Werbungskosten (Zinsen und Geldverkehrsspesen iHv. S 136.183) abgesetzt.

Im Zuge der BP wurde vom bevollmächtigten Steuerberater eine Prognoserechnung vorgelegt.

Seit dem Jahr 1994 wurden aus dieser Vermietung folgende Einnahmen erzielt bzw. sind folgende Verluste entstanden (lt. vorgelegter Prognoserechnung):

	Einnahmen		Verluste	
1994			€	-9.896,79
1995	€	1.360,44	€	-13.740,70
1996	€	5.441,74	€	-10.619,53
1997	€	5.441,74	€	-6.786,75
1998	€	5.441,74	€	-6.601,41
1999	€	5.441,74	€	-6.229,84
2000	€	3.912,71	€	-7.651,02
2001	€	7.151,01	€	-5.939,78
2002	€	7.157,35	€	-5.994,24
2003	€	7.157,35	€	-4.799,27
2004	€	7.607,00	€	-5.446,58
Summe			€	-83.705,91

## Feststellungen zur bisherigen Mieteinnahmen)

Datum des	Beginn des	Beendigung	Mieter	Mon.Miete	Wertsicherung
Mietvertr.	Mietverh.	des Mietverh.		ohne BK	VPI / Schwankung
		(lt. Mietvertr.)		ohne USt	

30.09.1995	01.10.1995	30.09.1998	DI H.P.	6.240,00 ATS	86	/10%
			(Sohn d. Vermieters)			
05.12.2000	01.11.2000	31.10.2005	S.M.	6.500,00 ATS	96	/5%
24.10.2005	01.11.2005	31.10.2008	S.M.	unverändert		

### ad Entwicklung der Mieteinnahmen)

In der Prognoserechnung (ab 2005) wurden die Mieteinnahmen von Frau M. mit einem Betrag von € 7.607 (netto ohne Betriebskosten) angesetzt. Tatsächlich hat sich im Jahr 2005 keine Mieterhöhung ergeben. Die angesetzte Monatsmiete von € 7.607,00 ergibt sich aus der Monatsmiete (ohne USt) von € 5.717,60 und den Betriebskosten in Höhe von € 1.889,40.

Frau S.M. hat das Mietverhältnis mit 31.3.2006 aufgelöst. Bis dato ist noch keine Neuvermietung erfolgt.

### Darstellung der Indexsteigerungen:

VPI 1986 (Mietvertr. vom 30.9.1995)						
Indexzahl per Oktober 1995:		128,5				
Indexzahl per 1.11.2000 (Neuver-		139,2				
Steigerung		1,0833	8,33%			
VPI 1996 (Mietvertr. vom 5.12.2000)						
Indexzahl per Nov. 2000		106,4				
(Anpassung ab 5% lt. Mietvertrag)						
Indexzahl 2004		113,7				
Steigerung		1,0686	6,86%			
Jahr	Monate	Monats-	ergibt	Monats-	Index-	Erhöhung
	Vermietung	Miete	(erkl. Einn.)	Miete ohne BK	Steigerung	Miete
1995	3	453,48	1.360,44	453,48		
1996	12	453,48	5.441,76	453,48		
1997	12	453,48	5.441,76	453,48		
1998	12	453,48	5.441,76	453,48		
1999	12	453,48	5.441,76	453,46		
2000	6	453,48	2.720,88	453,48		
	2	595,95	1.191,90	472,41	1,0833	<b>1,0417</b>
2001	12	595,95	7.151,40	472,41		
2002	12	595,95	7.151,40	472,41		
2003	12	595,95	7.151,40	472,41	1,0686	<b>1,0086</b>
2004	12	633,92	7.607,04	476,47		
Verhältnis Monatsmiete 2005 gegenüber				<b>1,0507</b>		

Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, dass bisher nur in den Jahren 2000 (Neuvermietung an Frau M.) und im Jahr 2004 (Indexsteigerung um mehr als 5%) eine Erhöhung der Miete erfolgte. Beide Erhöhungen lagen jedoch unter der jeweiligen Indexsteigerung.

**Zwischen dem Jahr 1996 und dem Jahr 2005 ergab sich eine Erhöhung der Monatsmieten von nur 5%.**

**Tz 5) Vorgelegte Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2016:**

	Einnahmen	Verlust / Überschüsse	jährliche Steigerung der Einnahmen
2005	€ 7.607,00	-€ 1.659,17	
2006	€ 7.722,00	€ 2.730,80	
2007	€ 10.006,56	€ 4.476,82	1,2959
2008	€ 10.236,71	€ 5.469,18	1,0230
2009	€ 10.472,16	€ 6.468,82	1,0230
2010	€ 10.713,01	€ 7.475,91	1,0230
2011	€ 10.959,41	€ 8.533,86	1,0230
2012	€ 11.211,48	€ 9.106,44	1,0230
2013	€ 11.469,34	€ 9.687,04	1,0230
2014	€ 11.733,14	€ 10.275,87	1,0230
2015	€ 12.003,00	€ 10.821,78	1,0230
2016	€ 12.279,07	€ 11.176,33	1,0230
Summe	126.412,88	€ 84.563,68	

Prognostizierte Steigerung der Monatsmiete 2016 gegenüber dem Jahr 2005:

1,614

61,40%

Bei dieser Prognoserechnung ergibt sich ein Gesamtüberschuss von nur € 1.644,07!

Im Vergleich ergab sich in den Jahren 1996 bis 2005 (10 Jahre - siehe Tz 4) eine Steigerung der Monatsmieten von nur 5%.

### **Zu dieser vorgelegten Prognoserechnung ergeben sich folgende Feststellungen:**

#### **1.) Dauer des absehbaren Zeitraumes**

Die Dauer des absehbaren Zeitraumes hängt vom Beginn der Betätigung ab. Da eine entsprechende Optionserklärung abgegeben wurde, beträgt dieser Zeitraum nach der LVO II 20 Jahre bzw. höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Dieser Anlaufzeitraum von höchstens 3 Jahren beträgt im gegenständlichen Fall höchstens 2 Jahre.

1994: Erstmaliges Anfallen von Aufwendungen

1995: Erstmaliges Anfallen von Mieteinnahmen, jedoch nicht in voller Höhe

Ab dem Jahr 1996 sind Mieteinnahmen in voller Höhe zugeflossen. Der Beobachtungszeitraum endet daher bereits spätestens im Jahr 2015.

**Zum 31.12.2015 ergibt sich lt. vorgelegter Prognoserechnung noch ein Gesamtverlust von € -9.189,98.**

#### **2.) prognostizierte Mieteinnahmen und Werbungskosten**

Die Prognoserechnung des Abgabepflichtigen sollte folgende Aspekte beinhalten, welche bei der vorliegenden Berechnung nicht berücksichtigt wurden:

##### **Einnahmen:**

##### **1.) Höhe der Mietzinse mit kalkulatorischer Mietausfallskomponente**

Ansatz der tatsächlich möglichen Mietzinse einschließlich der Wertsteigerungen (Indexanpassung lt. Mietvertrag).

In der angesetzten Jahresmiete 2005 von € 7.607,00 sind die Betriebskosten enthalten.

Für das Jahr 2006 sind bisher nur 3 Monatsmieten von € 476,47 (€ 1.429,41 ohne BK) einge-

gangen. Eine Neuvermietung ist bisher noch nicht erfolgt.

Die angesetzte Steigerung der Monatsmiete von 31% im Jahr 2007 gegenüber dem Jahr 2006 (Monatsmiete 2007 € 833,88 gegenüber der letzten tatsächliche Monatsmiete von € 476,47) sowie weitere Steigerungen von jährlich 2,3% erscheinen unrealistisch.

Eine durchschnittliche Auslastung ist zu kalkulieren (Mietausfall durch Mieterwechsel, Leerstehung). Laut Liebhabereiverordnung wäre die Mietausfallskomponente mit etwa 3% bis 4% zu berechnen.

### **Werbungskosten:**

zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sowie Herstellungsmaßnahmen kamen in der vorgelegten Prognoserechnung nicht zum Ansatz.

Kosten für Leerstehungen (Betriebskosten für die Zeiträume der Leerstehungen) wurden nicht berechnet,

### **Tz 6) Von der BP wurde eine berichtigte Prognoserechnung aufgrund bisherigen Entwicklung der Einnahmen und abgesetzten Werbungskosten durchgeführt:**

#### **1.) Mieteinnahmen für den Zeitraum 2005 bis 2015**

Prognose aufgrund der tatsächlichen Entwicklung der Mieteinnahmen (siehe Berechnung Tz 4): Bisher ergab sich eine tatsächliche Erhöhung der Mieten in Höhe von 5% in einem Zeitraum von 10 Jahren) Da ein gegenteiliger Nachweis nicht vorliegt, muss von einer gleich bleibenden Bewirtschaftung ausgegangen werden. Dabei können Erhöhungen der zukünftigen Mieteinnahmen nur aufgrund von Indexsteigerungen angenommen werden. Die Entwicklung der Mieteinnahmen wird anhand der bisherigen Entwicklung des VPI 1996 angenommen. Dabei ergibt sich eine Erhöhung der Mietzinse von ca. 18% innerhalb der nächsten 10 Jahre. Dabei sind wie bisher Mieterhöhungen erst ab einer Indexsteigerung von mindestens 5% anzunehmen.

Außerdem ist vor einer Neuvermietung eine Mietausfallskomponente anzusetzen.

Entwicklung des VPI 1996 bis März 2006		umgelegt auf VPI 2005	bei gleichmäßiger Steigerung	
VPI 1996				
1996	100	2005	100,00	
1997	101,3	2006	101,67	
1998	102,2	2007	103,37	
1999	102,8	2008	105,09	
2000	105,2	2009	106,85	
2001	108	2010	108,63	
2001	109,9	2011	110,45	
2003	111,4	2012	112,29	
2004	113,7	2013	114,17	
2005	116,4	2014	116,07	
Mär.06	117,6	2015	118,01	
Prognostizierte Steigerung der Monatsmiete 2015 gegenüber dem Jahr 2005 lt. Prfg:				18,01%

### Tz 7) Berechnung der voraussichtlichen Mieteinnahmen für die Jahre 2005 bis 2015:

Das Mietverhältnis zwischen dem Vermieter und Frau S.M. als Mieterin wurde mit 31.3.2006 beendet. Eine Neuvermietung ist bisher noch nicht erfolgt.

Die Jahresmiete 2005 betrug € 5.717,64 (monatlich € 476,47 ohne Betriebskosten). Für das Jahr 2006 wurden bisher 3 Monatsmieten zu € 476,47 vereinnahmt. Bei einer Neuvermietung kann nur in eine Monatsmiete, welche dem Verhältnis der Indexsteigerung entspricht, erwartet werden.

Berechnung:

Monatsmiete bei Erstvermietung im Jahr 1995:	453,48
Indexsteigerung 1995 bis 2006:	17,60%
Monatsmiete bei Neuvermietung (frühestens Juli 2006)	533,29

Diese Miete könnte für den Zeitraum Juli 2006 bis Juni 2009 angewendet werden.

Höhere Mieteinnahmen sind aufgrund der bisherigen Bewirtschaftung nicht anzunehmen.

Für den Zeitraum Juli 2009 bis August 2009 wird eine Leerstehung angenommen.

(Mietausfall: 2 Monate in einem Zeitraum von 60 Monaten: ergibt 3,3%).

Berechnung der voraussichtlichen Jahresmieten ab dem Jahr 2007:		
Basis: prognostizierte Monatsmiete bei Neuvermietung 2006:	Monatsmiete	€ 533,29

angenommene Entwicklung des VPI 2006:

Anpassung wie bisher ab einer Erhöhung von 5%

Jahr	Indexzahl	Steigerung	Steigerung gegenüber letzter Erhöhung	Monatsmiete aufgr. Indexsteigerung
2006	101,67			533,29
2007	103,37	1,0167		533,29
2008	105,09	1,0337		533,29
2009	106,85	<b>1,0509</b>		560,46
2010	108,63	1,0685	1,0167	560,46
2011	110,45	1,0863	1,0337	560,46
2012	112,29	1,1045	<b>1,0509</b>	<b>589,01</b>
2013	114,17	1,1229	1,0167	589,01
2014	116,07	1,1417	1,0337	589,01
2015	118,01	1,1607	1,0509	619,01

## Tz 8) Zusammenfassung der voraussichtlichen Mieteinnahmen

Jahr	Monate	Monatsmiete		vorauss. Jahresmiete ohne BK
2005	(vereinnehmte)			5.717,64
2006	Jän. bis März	3	476,47	1.429,41
	Juli bis Dez.	6	533,29	3.199,74
2007	12	533,29		6.399,48
2008	12	533,29		6.399,48
2009	10	560,46		5.604,57
2010	12	560,46		6.725,48
2011	12	560,46		6.725,48
2012	12	589,01		7.068,06
2013	12	589,01		7.068,08
2014	12	589,01		7.068,08
2015	12	619,01		7.428,14
<b>Summe vorauss. Mieteinnahmen</b>				<b>70.833,66</b>

## Tz 9) Werbungskosten

Folgende Werbungskosten sind für die Jahre 2005 bis 2015 anzusetzen:

### 1.) Werbungskosten lt. vorgelegter Prognoserechnung

	Jahre 2005 - 2015
AfA Gebäude	€ 16.181,33
AfA Einrichtung	€ 692,82
Steuerberatung	€ 363,36
Spesen Geldverkehr	€ 2.311,34
Zinsen	€ 20.390,00

## 2.) Bisher in der Prognoserechnung nicht berücksichtigte Werbungskosten

Zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sowie Herstellungsmaßnahmen kamen in der vorgelegten Prognoserechnung nicht zum Ansatz.

Diese Kosten werden vom Finanzamt mit € 2.000,00 angesetzt.

(Das sind ca. 3% der Einnahmen).

### Betriebskosten Leerstehungen

Für prognostizierte bzw. tatsächliche Leerstehungen werden folgende Beträge angenommen:

Betriebskosten 2006 (lt. Prognoserechnung)	€	1.633,44
davon Leerstehung: Monate	3	€ 406,36

Betriebskosten 2009 (lt. Prognoserechnung)	€	1.633,44
davon Leerstehung: Monate	2	€ 272,24

### Anlagenzugänge, geringwertige Wirtschaftsgüter auf freiwilliger Basis.

Im Jahr 2001 wurde eine Heizkörperverkleidung um netto S 7.321,67 (€ 532,09) angeschafft.

Unter der Position GwWG wurden folgende Kosten abgesetzt:

15.05.2001 Kerzenlampen	129,17 ATS	9,39 €
22.08.2001 Lampen	235,83 ATS	17,14 €
31.12.2001 Lampen	227,08 ATS	16,50 €
31.12.2001 Lampen	45,42 ATS	3,30 €
Summe 2001	637,50 ATS	46,33 €
29.08.2002 Kika, Teppich		126,35 €
31.08.2002 Leiner, Matratzenset		484,37 €
27.12.2002 Leiner, Strahler		90,23 €
Summe 2002		700,95 €
31.12.2003 Gutscher Dekor		11,12 €
31.12.2003 Schmid Vorleger		41,67 €
Summe		52,79 €

Lt. Mietvertrag bestand keine entsprechende Verpflichtung zur Zahlung dieser Aufwendungen.

Diese Aufwendungen wurden lt. Auskunft des bevollmächtigten StBer freiwillig getragen.

Freiwillige Anschaffungen im Prüfungszeitraum:

	2001	2002	2003	Summe
Anlagenzugänge	532,09 €			
GwWG	46,33 €	700,95 €	52,79 €	
Summe	578,42 €	700,95 €	52,79 €	1.332,16 €
Mieteinnahmen	5.668,92 €	5.668,92 €	5.666,92 €	17.006,76 €
%-Satz				7,83

Für freiwillige Aufwendungen werden, wie im Prüfungszeitraum als Werbungskosten abgesetzt, 7,83% der prognostizierten Einnahmen berücksichtigt, da von einer Änderung der Bewirtschaftung nicht auszugehen ist.



Einnahmen:	70.833,66
davon 7,83% (ger.)	5.600,00

### Tz 10) Zusammenfassung Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2015

Werbungskosten lt. vorgelegter Prognoserechnung	20.390,00 €
bisher nicht berücksichtigte Werbungskosten	
Instandhaltung, Instandsetzung, Herstellung	2.000,00 €
Betriebskosten Leerstehung	680,60 €
Freiwillige Aufwendungen	5.600,00 €
Summe Werbungskosten 2005 bis 2015	28.670,60 €
Voraussichtliche Mieteinnahmen 2005 bis 2015	70.833,66 €
<b>prognostizierter Überschuss 2005 bis 2015</b>	<b>42.163,06 €</b>
Verluste 1994 bis 2004	-83.705,91 €
<b>ergibt voraussichtlichen Gesamtverlust korrigiert</b>	
<b>bis zum Jahr 2015</b>	<b>-41.542,85 €</b>

**Es liegen daher hinsichtlich der Vermietung Adr.1\* keine Einkünfte vor.**

Ist eine Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen ist (dazu zählen die Tätigkeiten lt. § 1 Abs. 2 LVO, also auch die "kleine Vermietung") einkommensteuerlich Liebhaberei, liegt auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor (Maßgeblichkeit der einkommensteuerlichen Liebhaberei für die Umsatzsteuer). Vorsteuern sind nicht anzuerkennen. Gem. § 11 Abs. 12 UStG ist die im vorliegenden Mietvertrag (5.12.2000 und 24.10.2005) ausgewiesene Umsatzsteuer festzusetzen.

### Tz 11) Ermittlung der Umsatzsteuer

	2001 ATS	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
Umsätze bisher	108.400,00	7.877,74	7.884,07	7.884,07	8.333,72
davon auszuscheiden:					
Umsätze Adr.1*	98.400,00	7.151,01	7.157,35	7.157,35	7.607,00
verbleiben:					
<b>Umsätze C.Gasse</b>	<b>10.000,00</b>	<b>726,73</b>	<b>726,72</b>	<b>726,72</b>	<b>726,72</b>
(zu versteuern mit 20%)					
<b>USt gem. § 11 Abs. 12 UStG</b>	<b>19.680,00</b>	<b>1.430,20</b>	<b>1.431,47</b>	<b>1.431,47</b>	<b>1.521,40</b>
Vorsteuern bisher	6.698,64	486,81	426,21	382,86	481,54
auszuscheiden:					
davon auszuscheiden Vorsteuern Adr.1*:					
Instandhaltungen sonstige	205,00	14,90	5,27	6,62	45,65
Anlagenzugang	1.464,33	106,42			
GwWg	127,50	9,27	140,19	10,56	
VSt Betriebskosten	2.497,19	181,48	184,20	184,20	188,94
Summe					
(Vorsteuern Adr.1*)	4.294,02	312,06	329,66	201,38	234,59
<b>verbleiben</b>					

---

VSt C.Gasse	2.404,62	174,75	96,55	181,48	246,95
-------------	----------	--------	-------	--------	--------

## Tz 12) Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

### Vermietung C.Gasse (unverändert)

	2001	2001	2002	2003	2004
	ATS	€	€	€	€
Mietertr C-Gasse. (20%)	10.000,00	726,73	726,72	726,72	726,72
Betriebskosten C-Gasse.	5.624,47	408,75	379,57	550,99	552,34
Strom, Gas C-Gasse.	4.198,19	305,09	305,57	316,12	262
Steuerberatung	5.000,00	363,36		363,36	726,72
Summe WK	14.822,66	1.077,20	685,14	1.230,47	1:541,06
<b>Übersch/Verl. C-Gasse.</b>	<b>-4.822,66</b>	<b>-350,48</b>	<b>-41,58</b>	<b>-503,75</b>	<b>-814,34</b>
<b>Einkünfte aus V+V</b>	<b>-4.823</b>	<b>-350,48</b>	<b>-41,58</b>	<b>-503,75</b>	<b>-814,34</b>

## Tz 13) Sonstige Einkünfte

In den Jahren 2002 bis 2004 wurden bei den Sonstigen Einkünften folgende Verluste abgesetzt:

	2002	2003	2004
	€	€	€
Einnahmen:			
Funktionsgebühren als gewähltes Mitglied des Vorstandes			
des Vereins A. ("A.-P./			
Österreichischer S.-P.")	0	0	0
Werbungskosten:			
"Pauschale Betriebsausgaben/Werbungskosten gem. Vereins-			
richtlinien (€ 75,00 pro Monat)	900	900	900
<b>Verlust aus Sonstigen Einkünften</b>	<b>-900</b>	<b>-900</b>	<b>-900</b>

Feststellungen der BP:

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden über Verlangen die Satzungen dieses Vereines, datiert mit 19.März 2001 (Generalversammlung), vorgelegt.

Laut § 9 dieser Satzungen besteht der Vorstand aus mindestens fünf, höchstens aber neun Mitgliedern. Laut diesen Statuten sind Aufwandsentschädigungen oder sonstige Zahlungen an Vorstandsmitglieder nicht vorgesehen bzw. sind keine entsprechenden Vereinbarungen in den Statuten enthalten.

Zu VereinsR, RZ 763:

Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet kein Dienstverhältnis, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Die Aufwandsentschädigungen sind nach Abzug der allenfalls im Schätzungsweg zu ermittelnden Betriebsausgaben als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen (Einkünfte **aus** sonstiger selbstständiger Arbeit).

Zu VereinsR RZ 772:

Sind die Einkünfte der in RZ 763 bis 767 genannten Personen (Beurteilung der Einkunftsart) nicht als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG anzusehen, **liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 € keine Einkünfte vor**, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (z.B. für Arbeitsmittel) anfallen.

Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 € monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen.

Daraus ergibt sich, dass aus dieser Pauschalierung keine Verluste entstehen können.

**Die abgesetzten Verluste sind daher nicht abzugsfähig.**

Tz 14). Über die im Prüfungsverfahren getroffenen Feststellungen wurde bereits vor Abschluss der Prüfung der bevollmächtigte StBer informiert. Zu den Feststellungen lt. Tz 10 und 11 wurde vom Steuerberater folgende Stellungnahme abgegeben:

*Nach der LiebhabereiVO läge bei der kleinen Vermietung zugegebenermaßen Liebhabereivermutung vor. Dem steht allerdings Art. 4 Abs. 1 der 6. MWSt Richtlinie (77/388/EWG) entgegen, wonach für die Unternehmerqualität und die Zuordnung von selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Unternehmersphäre „gleichgültig“ ist, „zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“ diese Tätigkeiten entfaltet werden. Damit ist die Anwendbarkeit der LiebhabereiVO auf die kleine Vermietung umsatzsteuerlich deutlich eingeschränkt. (vgl. Beiser in SWK 16/17/2006 S 490 ff.) Für die unternehmerische Tätigkeit genügt es lt. EUGH, dass die Vermietung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen getätigt wird. Es sei für die Prüfung der Unternehmereigenschaft zu klären, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Dabei sind bei einem Gegenstand, der sowohl privat als auch zu wirtschaftlichen Zwecken verwendbar ist, alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Konkret wird dabei geprüft, wie der Steuerpflichtige den Gegenstand nutzt und wie die Umstände aussehen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Eine **Vermietung an eine dritte Person**, die über Jahre ausgeübt wird, stellt jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, so wie sie von Vergleichspersonen ebenfalls ausgeübt wird. Es handelt sich dabei eindeutig um **eine marktübliche Bewirtschaftung**, die lt. Art. 4 Abs. 1 der 6. MWSt Richtlinie zur unternehmerischen Tätigkeit führt. Diese marktkonforme Vermietung wird mit 10% USt bei vollem Vorsteuerabzug versteuert. Gewinn und verlustbringende Vermietung sind umsatzsteuerlich gleich zu behandeln, da ansonsten die verlustbringende Vermietung noch zusätzlich mit nicht abzugsfähigen Vorsteuern belastet wäre. Damit wäre nicht nur eine eindeutige Benachteiligung des den Verlust realisierenden Vermieters gegeben, sondern es wäre auch das Grundkonzept der Kostenneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette verletzt. Eine Diskriminierung verlustbringender Vermietungen durch Ausschluss des Vorsteuerabzuges ist sachlich nicht zu rechtfertigen (Art. 7 BVG) und damit auch verfassungsrechtlich nicht zulässig.*

## **Dazu vertritt die Finanzbehörde folgende Ansicht:**

Liebhabelei bei kleiner Vermietung EG-konform

Stellungnahme der Kommission und jüngste EuGH-Urteile ergeben Konformität der österreichischen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht

VON HOF RAT DR. OTTO SARNTHEIN

Die umsatzsteuerliche Liebhabelei, insbesondere im Bereich der kleinen Liebhabelei, hat eine lange geschichtliche Entwicklung hinter sich. Im Folgenden wird diese Entwicklung dargestellt und aufgezeigt, dass die Liebhabelei bei der kleinen Vermietung in keinem Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht.

### **1. Liebhabelei im UStG 1972**

Liebhabelei war ursprünglich im österreichischen UStG 1972 steuerpflichtig. Nach in den 70er Jahren bestehender Rechtslage berechtigten Liebhabeleibetätigungen aber nicht zum Vorsteuerabzug.

### **2. Entscheidung des VfGH aus 1983**

Umsatzsteuerpflicht kombiniert mit Vorsteuerauschluss, wie sie das UStG 1972 regelte, hielt der VfGH für exzessiv. Mit Erkenntnis vom 28.2.1983, G 123/81 u.a., hob er daher die Vorsteuerauschlussregelung für Liebhabelei in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1972 als verfassungswidrig auf.

Der VfGH meinte, dass ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen, das als Liebhabeleibetrieb zu qualifizieren ist, auf diese Weise insofern gegenüber anderen - gewinnorientierten - Unternehmen unterschiedlich behandelt wird, als es einer höheren Umsatzsteuerbelastung unterworfen ist. Denn im Normalfall hat ein Unternehmer nur die Differenz zwischen der auf seine Umsätze entfallenden Steuer und den ihm verrechneten Vorsteuerbeträgen zu entrichten, während der einen Liebhabeleibetrieb führende Unternehmer von eben diesem Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Der VfGH hielt diese Differenzierung für gleichheitswidrig. Seiner Ansicht nach sei zwar das Ziel der Vermeidung einer umsatzsteuerlichen Begünstigung für erwerbsteuerrechtlich als Liebhabelei zu qualifizierende Betätigungen durchaus sachgerecht. Die gewählte Methode, um einer "Bevorzugung eines umsatzsteuerpflichtigen Liebhabeleibetriebs" entgegenzuwirken, sei aber in exzessiver Weise überschießend. Das sachlich gerechtfertigte Ziel, eine umsatzsteuerrechtliche Bevorzugung von Liebhabeleibetrieben zu verhindern, dürfe nicht mit Mitteln erreicht werden, die zu einer bedeutenden Mehrbelastung von nicht-gewinnorientierten Unternehmungen im Umsatzsteuerrecht (Umsatzsteuerpflicht plus Vorsteuerauschluss!) führen.

### **3. Die Reaktion im Geltungsbereich des UStG 1972**

Als Folge dieser Entscheidung regelte der österreichische Gesetzgeber, dass Liebhabelei nicht mehr umsatzsteuerpflichtig ist (und deshalb auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt).

Eine deutliche Präzisierung der Normen betreffend Liebhabelei ergab sich sodann durch die Liebhabeleiverordnung 1993 (LVO 1993): Seither gibt es die Liebhabelei - von den klassischen Hobbytätigkeiten abgesehen - nur mehr bei der "kleinen Vermietung", also der Vermietung von Wohnraum, der theoretisch vom Stpfl. für seine private Lebensführung genutzt werden kann.

Die meisten anderen Staaten Europas versagen den Vorsteuerabzug aus der Vermietung, wenn eine Wohnung vermietet wird, vom Mieter aber nicht unternehmerisch (mit Vorsteuerabzug) genutzt wird. Österreich ist insofern großzügiger, als es den Vorsteuerabzug gewährt, wenn nur die Vermietung innerhalb von 20 Jahren einen Gewinn abwerfen kann (abgesehen davon gewährte Österreich als einziger Staat den ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung).

Wer vermietet, ohne Gewinne erzielen zu wollen, nur um Vorsteuern zu lukrieren (um die Wohnung nach 10 Jahren privat zu nutzen oder Sohn, Enkel bzw. Freundin zu schenken), soll

aber nach Ansicht des österreichischen Gesetzgebers den Kaufpreis nicht von der Allgemeinheit subventioniert bekommen.

#### 4. Der Beitritt Österreichs zur EU

Zum 1.1.1995 hatte Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die MwSt-Richtlinien anzupassen.

Der österreichische Gesetzgeber ist in EG-Belangen sehr sensibel. Er schuf das UStG 1994, um peinlich genau den Vorgaben der EG, insbesondere der 6. MwSt-RL zu entsprechen. Um den österreichischen Gesetzesanwender nicht mit neuen Begriffen, Formulierungen und Paragrapheneinteilungen vor den Kopf zu stoßen, war der österreichische Gesetzgeber bei Schaffung des UStG 1994 zugleich bemüht, soweit als möglich den Text der bis zum Beitritt Österreichs bestehenden umsatzsteuerlichen Normen beizubehalten. Die Vorgabe für das österreichische Parlament war also, ein 100%ig gemeinschaftsrechtskonformes Umsatzsteuerregime zu schaffen und dabei soweit als möglich den österreichischen Rechtsanwendern vertrauten Formulierungen beizubehalten. Der EG-Vertrag (Art. 249 Abs. 3 EG) gibt den Mitgliedstaaten nicht den Auftrag, EG-Richtlinien wörtlich zu übernehmen. Die Bestimmung lautet:

"Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel."

Die Mitgliedstaaten haben somit nur die Verpflichtung, den materiellen Gehalt einer Richtlinie in innerstaatliches Recht zu übernehmen (vgl. Beiser/Zorn, SWK-Heft 12/2005, Seite S 440). Daher konnte der österreichische Gesetzgeber das Vorhaben verwirklichen, ein gemeinschaftsrechtskonformes UStG unter Verwendung der traditionellen Formulierungen zu schaffen.

Dieser Grundgedanke des österreichischen Parlaments, welcher sich durch das gesamte UStG zieht, zeigt sich bereits in § 1 UStG 1994: Die umsatzsteuerbaren Tatbestände des österreichischen UStG 1994 (Stammfassung) waren die Lieferungen, die sonstigen Leistungen und der Eigenverbrauch. Würde man sich an den Wortlaut der EG-Richtlinien halten, gäbe es keinen Eigenverbrauch; dieser Begriff ist der 6. MwSt-RL völlig fremd. Es gäbe auch keine sonstige Leistung, weil auch dieser Terminus im Gemeinschaftsrecht unbekannt ist.

Das österreichische Parlament stand nun u. a. vor dem Problem, die Liebhabereiregelung der LVO 1993 (§ 1 Abs. 2 der LVO) auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen und gegebenenfalls ins neue Recht zu übernehmen (und dabei den Bürger so wenig wie möglich durch die Verwendung neuer Formulierungen vor den Kopf zu stoßen).

Für den Gesetzgeber ergab sich folgender Befund: Umsatzsteuerliche Liebhaberei regelte § 1 Abs. 2 LVO 1993. Die umsatzsteuerliche Liebhaberei bestand aus zwei völlig unterschiedlichen Bereichen:

- a) dem Bereich der Hobbytätigkeiten,
- b) dem Bereich der verlustträchtigen Vermietung von (theoretisch) vom Stpfl. privat für die Lebensführung nutzbaren Wohnraum.

Aus dem EG-Recht ergab sich für den Gesetzgeber:

- a) Die Hobbytätigkeiten sind nicht unternehmerisch i. S. d. Art. 4 6. MwSt-RL und bleiben daher ohnedies bei der Umsatzsteuer außer Ansatz.
- b) Die verlustträchtige Vermietung ist, wenn sie im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit ist, nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges (nach der traditionell österreichischen Terminologie: "unecht befreit"). Gerade eine solche unechte Befreiung wollte Österreich ja für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum: Es sollte keine Umsatzsteuer anfallen und andererseits kein Vorsteuerabzug zustehen.

Wollte der österreichische Gesetzgeber die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum als umsatzsteuerbefreiten Vorgang normieren, liegt es auf der Hand, dass damit auch die anderen Folgen einer unechten Befreiung zustehen, wie insbesondere Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG. Praktisch haben diese anderen Folgen einer unechten Befreiung bei

der Liebhaberei-Vermietung aber keine Bedeutung, weil Liebhaberei (= unecht befreite Grundstücksvermietung) ohnedies nur angenommen wird, wenn über einen Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtverlust entsteht.

Der österreichische Gesetzgeber gelangte somit zum Ergebnis, dass die EG-Richtlinien es zulassen, die verlustträchtige Vermietung von für die Lebensführung des Stpfl. nutzbaren Wohnraums nach der EG-Richtlinie (weiterhin) unecht zu befreien. Der Gesetzgeber des UStG 1994 hätte selbstverständlich diese Liebhabereivermietung (in Österreich auch "kleine Vermietung" genannt) in den Katalog der Steuerbefreiungen des § 6 UStG 1994 aufnehmen können. Dafür bestand aber aus der Sicht des EG-Rechts keine Notwendigkeit, weil es den Mitgliedstaaten freisteht, mit welchen Worten und Begriffen die Richtlinien umgesetzt werden, wenn nur das Ergebnis stimmt. Der Gesetzgeber ging daher davon aus, dass die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum unecht befreit sein soll (i. S. d. Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL), dafür aber die in Österreich gewohnte traditionelle Bezeichnung "Liebhaberei" beibehalten werden soll.

Vor diesem Hintergrund hat das österreichische Parlament den Inhalt der LVO durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 in die ab dem Beitritt in Österreich geltenden Gesetze (im materiellen Sinn) übernommen.

#### 5. Die Entscheidung des VwGH

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 26. 5. 2004, 2000/14/0021, EU 200410002, erkannt, dass ab dem Beitritt Österreichs zur EU die Liebhaberei, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum betrifft, eine unechte Befreiung i.S.d. Art. 13 B Buchstabe b 6. MwSt-RL darstellt (ebenso Zorn, SWK-Heft 1912004, Seite S 640, mit ausführlicher Begründung).

Der VwGH hat ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt, weil ihm ungeklärt schien, ob Österreich die Grundstücksvermietung in folgende Kategorien unterteilen und mit jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen regeln darf (das Vorabentscheidungsersuchen betraf einerseits eine Liebhabereivermietung andererseits eine Vermietung eines gemeinnützigen Vereins):

1. Vermietung zu Wohnzwecken: Zwingend steuerpflichtig, Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz (nach Art. 28 Abs. 2 lit. j der 6. MwSt-RL darf Österreich den ermäßigten Steuersatz anwenden.)
2. Vermietung zu Wohnzwecken, wobei die Vermietung dauerhaft zu Verlusten führt: Zwingend steuerbefreit.
3. Vermietung zu anderen als Wohnzwecken: Steuerbefreit, der Vermieter kann allerdings zur Steuerpflicht optieren; im Falle der Steuerpflicht Besteuerung mit dem Normalsteuersatz (20%).

#### 6. Die Stellungnahme der EG-Kommission

Die Kommission der EG hat in diesem Verfahren eine Stellungnahme abgeben und klar zum Ausdruck gebracht, dass die österreichische Liebhaberei-Regelung EG-konform ist.

Aus der Stellungnahme der EG-Kommission vom 27. 9. 2004 ergibt sich auch, dass der Mitgliedstaat weitesten Spielraum hat, wenn er von seinem Wahlrecht, die Grundstücksvermietung steuerbefreit oder steuerpflichtig zu regeln, Gebrauch macht. Österreich befindet sich mit der unechten Befreiung (Liebhaberei) bei der kleinen Vermietung innerhalb dieses Spielraumes.

Der EuGH wird möglicherweise, weil der Umsatzsteuerbescheid betreffend die Liebhabereivermietung nicht mehr im Rechtsbestand ist, in seinem Vorabentscheidungsurteil keine Aussage zur Liebhaberei treffen. Die Antwort des EuGH wird sich möglicherweise auf die verbleibende Frage der Vermietung gemeinnütziger Vereine beschränken und dann mäßige praktische Bedeutung haben. Die Vermögensverwaltung durch gemeinnützige Vereine ist ein atypischer Sonderfall.

#### 7. Einschätzung der Rechtslage



Derzeit stellt sich m.E. die Frage, ob die EG-Konformität der österreichischen Liebhaberei bei kleiner Vermietung außer Zweifel steht oder ob der VwGH, bei dem ja mehrere einschlägige Fälle anhängig sein dürften, die kleine Vermietung erneut dem EuGH vorlegt.

Aus meiner Sicht ist die Frage zweifelsfrei zu beantworten: Wie die Kommission der EG in ihrer Stellungnahme vom 27.9.2004 klar ausspricht, ist die österreichische Regelung zur Liebhaberei bei verlustträchtiger Vermietung von zur Lebensführung des Stpfl. nutzbarem Wohnraum EG-konform. Gleiches ergibt sich aus der mittlerweile ergangenen Judikatur des EuGH:

Aus dem Urteil des EuGH vom 29.4.2004, Rs. C 487101 und Rs. C-7102, Gemeente Leusden und Holin Groep BV, ergibt sich, dass der Mitgliedstaat verlustbringende Vermietungen unecht befreien darf, während gewinnbringende Vermietungen steuerpflichtig sind. (Das Urteil des EuGH betraf die holländische Regelung, wonach bestimmte Vermietungen nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die Mieten höher sind als 6% des Wertes der Liegenschaften. Liegen aber die Mieten bei 6% des Wertes der Liegenschaft oder höher, dann ist ein Gesamtverlust innerhalb von 20 Jahren ausgeschlossen und somit auch nach österreichischem Recht der Vorsteuerabzug gegeben.)

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass die meisten Mitgliedstaaten die Vermietung folgendermaßen regeln: Die Liegenschaftsvermietung ist grundsätzlich unecht befreit (kein Vorsteuerabzug). Steuerpflichtig (Vorsteuerabzug) ist sie nur dann, wenn der Mieter (!) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (und der Vermieter optiert). Eine solche Regelung sieht der EuGH für EG-konform an. In dem jüngst ergangenen Urteil vom 9. 9. 2004, Rs. C-269/03, Administration de l'enregistrement et es domaines, Großherzogtum Luxemburg, hat der EuGH sogar Folgendes für EG-konform beurteilt:

Luxemburg räumt dem Vermieter die Option (weg von der unechten Steuerbefreiung und hin) zur Steuerpflicht der Vermietung nur für den Fall ein, dass der Mieter (!) das Mietgebäude zumindest überwiegend für Zwecke verwendet, die diesen zum Vorsteuerabzug berechtigten. Die Optionserklärung muss zudem dem Finanzamt vor der Vermietung zur Genehmigung vorgelegt werden. Der EuGH hält diese Regelung für mit der 6. MwSt-RL vereinbar. Nach Ansicht des EuGH ermöglicht es dieses Verfahren der vorherigen Zustimmung, im Einzelfall das Vorliegen der Voraussetzungen zu prüfen, die der Mitgliedstaat für das Recht auf Option zur Steuerpflicht von Vermietungsumsätzen normiert. Ein solches Zustimmungsverfahren zielt nach Ansicht des EuGH nicht auf die Beeinträchtigung des Vorsteuerabzugsrechts ab, sondern ermöglicht die vollständige Ausübung dieses Rechts, sofern bestimmte Erfordernisse, wie das Vorliegen einer Optionserklärung und eines vorsteuerabzugsberechtigten Mieters (!) und die Einholung einer Zustimmung der Behörde innerhalb bestimmter Fristen, beachtet sind.

Im Vergleich zu solchen EG-konformen Regelungen anderer Mitgliedstaaten erweist sich die österreichische - m.E. ebenfalls EG-konforme - Liebhaberei-Regelung als sehr milde.

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

#### **Ad Vermietung der Wohnung Adr.1\*.**

Die Wohnung wäre ab 1.7.2006 wieder an den Sohn H.P. vermietet worden mit einem vereinbarten Mietzins von € 900,00 (inkl. € 150,00 Betriebskosten). Eine Wertsicherung basiere auf dem VPI 1996 (wobei Schwankungen bis 5% unberücksichtigt blieben). Das Mietverhältnis wäre für 5 Jahre vereinbart worden.

Ab der möglichen Neuvermietung mit Juli 2011 sei die Miete entsprechend zu erhöhen, da derzeit der Mietrechtsexperte einen zukünftigen m<sup>2</sup>-Preis iHv. € 20,00, d.s. 61,89 m<sup>2</sup>/€ 1.237,80 Nettomiete prognostizieren würde. In der Prognoserechnung wäre ab Juli 2011 die

vereinbarte Miete somit auf € 1.237,80 erhöht worden, um diesen prognostizierten Werten zu entsprechen. Bei Neuvermietung würde eine Indexsteigerung von höchstens 3% vereinbart.

Der Bw. legte in Anlehnung an die BP unter Berücksichtigung der neuen Verhältnisse eine Prognoserechnung, mit dem Antrag die Vermietung einkommen- und umsatzsteuerlich als Einkunftsquelle anzuerkennen, vor.

ad Eigentumswohnung Adr.1\*)

Verluste bis 2004 (laut bisheriger Bescheide)		-83.705,91	
Verlust 2005 laut vorläufiger Steuererklärung		-1.795,78	
Verluste vor Beginn der Prognoserechnung 2006-2016	(I)	-85.501,69	
Mieteinnahmen bis zum Ende des Vertrages 6/2011			
Einnahmen 2006/1-3 (Miete S.M.) 3 x 476,47		+1.429,41	
Einnahmen 2006/1-3 (BK S.M.) 3 x 157,45		+472,35	
Einnahmen 2006/7-12 (Miete H.P.) 6 x 681,82		+4.090,92	
Einnahmen 2006/7-12 (BK H.P.) 6 x 136,36		+818,18	1)
Einnahmen 2007-2008 (Miete H.P.) 12x681,82x2		+ 16.363,68	
Einnahmen 2009/1-6 (Miete H.P.) 6x681,82		+ 4.090,92	
Einnahmen 2009/7-12 (Miete H.P. 6x715,82 (681,82/118,3*124,2 = 715,82)		+ 4.294,92	2)
Einnahmen 2010 (Miete H.P.) 12x715,82		+ 8.589,84	
Einnahmen 2011/1-6 (Miete H.P.) 6x715,82		+ 4.294,92	
Einnahmen 2007-2010 (BK H.P.) 12x136,36x4		+6.545,28	
Einnahmen 2011/1-6 (BK H.P.) 6x136,36		+818,10	
Summe	(II)	+ 51.808,52	
Einnahmen 2011/7-2016/12 (BK neuer Mieter)			
136,36 * 0,965 (3,5% Mietausfall) x 12x5,5		+8.684,76	
Einnahmen 2011/7-2013/6 (Miete neuer Mieter, Steigerung laut Prognose) 1.237,80 * 0,965 (3,5% Mietausfall) x 24		+28.667,44	3)
Einnahmen 2013/7-2015/6 Mietausfall) (Miete neuer Mieter) (1.237,80/128,3*132,5 =) 1.278,32 * 0,965 (3,5 x 24)		+29.605,89	4)
Einnahmen 2015/7-2016/12 Mietausfall) (Miete neuer Mieter) (1.278,32/132,5*136,9=) 1.320,76 * 0,965 (3,5 x 18)		+22.941,60	
Summe	(II)	+89.899,69	
1)	Index VPI 1996 118,3 (Juli 2006) 118,3*1,05 = 124,2)		
2)	Indexsteigerung VPI 1996 124,2 (Juli 2009) (Annahme wie BP gleichmäßige Steigerung um 1,67%; 118,3*1,0167 = 120,2*1,0167 = 122,2*1,0167 = 124,2)		
3)	Index VPI 1996 128,3 (Juli 2011) Annahme wie BP gleichmäßige Steigerung um 1,67%; 128,3*1,0167 = 130,4*1,0167 = 132,5) (128,3*1,03 = 132,1)		
4)	Indexsteigerung VPI 1996 132,5 (Juli 2013) (Annahme wie BP gleichmäßige Steigerung um 1,67%; 132,5*1,0167 = 134,7*1,0167 = 136,9; 132,5*1,03 = 136,4)		
5)	Indexsteigerung VPI 1996 136,9 (Juli 2015) (Annahme wie BP gleichmäßige Steigerung um 1,67%; 136,9*1,0167 = 139,18*1,0167 = 141,50; 136,9*1,03 = 141,0)		

Die Werbungskosten 2006 bis 2016 wären wie folgt zu berücksichtigen:

Abschreibung Gebäude 10 x 1.471,03 (laut Anlagenverzeichnis)	-14.471,03
--	------------

Abschreibung Einrichtung (Buchwert 31.12.2005 laut Verzeichnis)	-959,76
Instandhaltungs- und Ingangsetzungsaufwendungen Annahmen laut BP	-2.000,00

Gesamte Betriebskosten über den gesamten Zeitraum: 1.633,44 x 11 Somit sind allfällige Leerstellungen berücksichtigt	-17.967,84
Geringwertige Wirtschaftsgüter und freiwillige Instandhaltungen wird es auch ab dem neuen Mietvertrag nicht mehr geben, weshalb ab 7/2006 keine diesbezüglichen Beträge angesetzt werden	- 0,00
Korrektur der Betriebskosten (enthaltene Reparaturrücklage) 126 x 11	+1.386,00
Steuerberatungskosten neu ab 2006 nur mehr EUR 100,00/Jahr netto vereinbart: 100*11	-1.100,00
Spesen des Geldverkehrs: Annahme wie 2005 (EUR 109,86) 110 x 11	-1.210,00
Zinsen laut Schätzung Klient (infolge Zinsreduktionen und Rückzahlungen)	-11.750,00
Summe (IV)	-48.072,63
Summe gesamt	+ 8.133,89

ad Betriebsausgaben Gesellschafter-Geschäftsführer)

Die BP hätte folgende Beträge nicht als Bewirtungs- und Werbungskosten bzw.

Kilometergelder im Zusammenhang mit sonstigen selbständigen Einkünften anerkannt:

	Bewirtungssp./Werbungsk.	KM-Gelder
2001	765,38	460,24
2002	345,47	756,68
2003	549,89	377,00
2004	396,30	462,44

Der Bw. hätte als Geschäftsführer für die C.GmbH laufend Anbahnungsgespräche geführt und Werbemaßnahmen getätigt. Auf Grund der Vermögenslage der GmbH wären diese nicht erstattet worden, weshalb diese als Betriebsausgaben bei den Einkünften als sonstige selbständige Arbeit anzuerkennen seien.

Im Zuge der Beratungstätigkeit wären dem Bw. weiters Kosten für Fahrten zu den zu beratenden Firmen entstanden und als amtl. Kilometer-Gelder mit Fahrtenbuch geltend gemacht worden. Die ausgeschiedenen Kilometer-Gelder hätten die außerhalb der Vereinsvorstandstätigkeit erfolgte Beratungstätigkeit betroffen, für den Verein A.. Die Beratungstätigkeit hätte im Prüfungszeitraum zu keinem Umsatz der C.GmbH geführt, lediglich im Jahre 2005.

ad Werbungskosten Funktionär Verein A.

Der Bw. ersuche weiters um die Berücksichtigung pauschaler Werbungskosten iHv. € 75,00/Monat für die Tätigkeit der Vorstandsfunktion beim Verein A., da tatsächlich Werbungskosten angefallen wären.

ad Umsatzsteuer kraft Rechtsform - Berichtigung Berechnungsfehler - vorsorglicher Antrag auf Änderung)

Für den Fall, dass die diesbezügliche Berufung bezüglich Liebhaberei nicht erfolgreich sei. Die 10%igen Umsätze i.S.d Liebhabereiverordnung wären nicht angesetzt, jedoch die heraus gerechneten USt-Beträge irrtümlich mit 20% berechnet und diese Beträge gem. §°11/12 UStG als geschuldet zugerechnet worden.

Jahr	nicht berücksichtigte Umsätze laut BP	Steuer	irrtümliche Zurechnung laut BP
2001	ATS 98.400,00 (EUR 7.151,00)	ATS 9.840,00 (EUR 715,10)	ATS 19.680,00 (EUR 1.430,20)
2002	EUR 7.157,35	EUR 715,73	EUR 1.413,47
2003	EUR 7.157,35	EUR 715,73	EUR 1.413,47
2004	EUR 7.607,00	EUR 760,70	EUR 1.521,40

Der Bw. wende sich gegen die Festsetzung kraft Rechnungslegung, da die Mietverträge keine Rechnungen i.S.d. § 11 UStG darstellen würden. Der ausgewiesene USt-Betrag würde fehlen, die als Rechnungsmerkmal in § 11 UStG geregelt und für eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig wäre. Der Bw. beantrage keine Umsatzsteuer kraft Rechnung festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) inkl. Bericht zur Berufung als Stellungnahme vor.

1. Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle betreffend die Eigentumswohnung Adr1 , Adr.\*1:

„Aus der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung hätte sich für die Jahre 1994-2004 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 83.705,91 ergeben. Eine Vermietung erfolgte ab 1.10.1995 an den Sohn des Bw., ab 1.11.2000 an S.M.. Das Mietverhältnis mit S.M. wurde per 31.3.2006 aufgelöst, auch im Zuge der Schlussbesprechung am 29.8.2006 gegenüber der BP kein neues Mietverhältnis bekannt gegeben. Seitens der BP wurde festgestellt, dass die lt. Vertrag möglichen Erhöhungen der Mieten nur 2000 und 2004 erfolgten, in beiden Fällen jedoch unter den jeweiligen Indexsteigerungen lagen (Tz 4). Auch wurden seitens des Bw. geringwertige Wirtschaftsgüter auf freiwilliger Basis geleistet. Im Zuge der BP wurde eine weitere Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2016 vorgelegt. Wie im BP-Bericht ausführlich dargelegt, würde sich auch danach kein Einnahmengesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum ergeben. Es wären die in der Prognoserechnung angenommenen Mietzinssteigerungen völlig unrealistisch, zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen wurden nicht berücksichtigt. Insgesamt kam die BP zum Schluss, dass die Vermietung in der vorgenommenen Art der Bewirtschaftung keine Einkunftsquelle darstellt.

In der bis 3/2006 tatsächlich vorgenommenen Art der Bewirtschaftung wurden einerseits die Möglichkeiten bei der Mietengestaltung nicht ausgeschöpft, andererseits wurden freiwillige Leistungen seitens des Vermieters erbracht.

Im Zuge der Berufung wurde eine neue Prognoserechnung vorgelegt. Danach würde die Wohnung ab 1.7.2006 wieder an den Sohn H.P. vermietet, eine erhebliche Mieterhöhung vorgenommen, eine Wertsicherung, basierend auf dem VPI 1996 und das Mietverhältnis auf 5 Jahre vereinbart. Ein entsprechender Mietvertrag wurde bisher nicht vorgelegt, dem Prüfer auch nicht die Vermietung anlässlich der Schlussbesprechung bekannt gegeben. Eine Anzeige beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern ist bis dato nicht erfolgt. Ab Juli 2011 sei lt. Berufung eine Neuvermietung möglich, dabei würde von einem derzeit lt. Berufung von Experten prognostizierten künftigen m<sup>2</sup>-Preis (Anm: wesentliche Mietsteigerung ab 2011) ausgegangen. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt ab der Neuvermietung an den Sohn mit Juli 2006 eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, die einen neuen Beobachtungszeitraum beginnen lässt, die prognostizierten Ergebnisse werden zu beobachten sein. ("Geringwertige Wirtschaftsgüter und freiwillige Instandhaltungen wird es ab dem neuen Mietvertrag nicht mehr geben, weshalb ab 7/2006 auch keine diesbezüglichen Beträge angesetzt werden" - Seite 3 im Schreiben vom 31.1.2007; ebenso "Steuerberatungskosten neu nur mehr 100 €/Jahr netto vereinbart") In der neuen Prognoserechnung werden Mieten überdies laufend den Indexsteigerungen angepasst, was bei der der bisherigen Vermietung jedoch nicht erfolgt ist.

USt: Der Mietvertrag vom 5.12.2000, welcher den Prüfungszeitraum 2001-2004 betrifft, die USt offen ausweist, alle Merkmale einer Rechnung enthält, ist nach Lehre und Judikatur (siehe auch z.B. Kranich/Sieg/Waba Komm. z.MwSt, Rz 71 zu § 11) als Rechnung anzusehen. Daher besteht nach ha Ansicht Steuerschuld kraft Rechnungslegung gem. § 11 (12) UStG.

Der Berufung sei jedoch darin beizupflichten, dass die Steuerschuld in der im Vertrag ausgewiesenen Höhe von 10% besteht.

Die Berufung behauptet die EU-Widrigkeit der Liebhaberei bei "kleiner Vermietung", in diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082 hinzuweisen, wonach die umsatzsteuerliche Behandlung der so genannten Liebhaberei bei "kleiner Vermietung" für EU-rechtskonform beurteilt wurde.

## 2. Betriebsausgaben als Gesellschafter-Geschäftsführer der C.GmbH:

Grundsätzlich sei festzustellen, dass lt. § 5 des Geschäftsführervertrages neben dem Geschäftsführerbezug u. a. Kilometergelder für nachgewiesene Dienstreisen nach dem jeweils steuerlich zulässigen Höchstsatz, Geschäftsanbahnungskosten nach Belegen vergütet werden. Dennoch wurden zahlreiche Aufwendungen steuerlich geltend gemacht, da eine Vergütung durch die GmbH lt. Berufung auf Grund der Vermögenslage der Gesellschaft nicht erfolgt wäre:

Die geltend gemachten Bewirtungskosten zu 50% wurden seitens der BP nicht anerkannt. Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 stellen Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähige Aufwendungen dar. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen zur Hälfte abgezogen werden. Somit ist klar, dass selbst bei Erbringung der gesetzlich geforderten Nachweise ein Abzug nur zu 50% möglich wäre. Da jedoch diese Nachweise nicht erfolgt sind, wäre diesbezüglich eine Abweisung vorzunehmen.

Folgende Kundengeschenke wurden geltend gemacht: Aufwendungen z.B. 2003 für: Praskac Pflanzenland; Tennis Haider: Yonex + Saite; Basar Maissau: div. Tischsets; Prior Optiker: Uhrband.

Nach Lehre und Judikatur nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. iZm. der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen und geeignet sind, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern. Unmaßgeblich sind dabei die Motive für die Tragung des Aufwandes, das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses. Mangels eindeutigen Werbezweck sind die geltend gemachten Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Kilometergelder: Vorgelegt wurden handschriftliche Zusammenstellungen von (offenbar im Schätzungsweg ermittelten) gefahrenen Kilometern, die teilweise den Hinweis "A." enthalten. Ein Fahrtenbuch oder eine ähnliche Aufzeichnung wurde nicht vorgelegt. Der Bw. war im Prüfungszeitraum für den Verein "A.-P." unentgeltlich tätig.

Erfolgt die Ausübung einer Funktion unentgeltlich, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden können (Werbungskosten sind gem. § 16 EStG 1988 Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen), in Anlehnung an die Zusammenstellung durch den Bw. für 2002 wurden seitens der BP im Schätzungsweg 30% der Kilometergelder der A.-Tätigkeit zugeordnet und damit nicht zum Abzug zugelassen. Wer zu einer Schätzung Anlass gibt, muss die einer Schätzung immanente Ungenauigkeit in Kauf nehmen. Dass Fahrten iZm der Tätigkeit für "A." erfolgten, wird nicht bestritten. Wenn in der Berufung angeführt wird, dass 2005 ein entsprechender Umsatz der C.GmbH verzeichnet wurde, so ist dem entgegenzuhalten, dass einerseits die genauen Umstände nicht offen gelegt wurden, andererseits die ausgeschiedenen Kilometer Fahrten der Jahre 2001-2004 betreffen und ein ursächlicher Zusammenhang dabei nicht gesehen werden kann."

Ergänzend wendete der Bw. zur Stellungnahme des Finanzamtes ein:

Die Bestimmung nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG iVm § 6 VO würde lt. BP bezüglich der so genannten kleinen Vermietung auch betreffend die USt die Liebhabereiverordnung gelten. Dem stehe jedoch Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL entgegen, dass für die Unternehmerqualität und die Zuordnung von selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit zur Unternehmersphäre "gleichgültig" sei, "zu welchem Zweck mit welchem Ereignis" diese Tätigkeiten entfaltet würden. Damit würde die Anwendung der LVO auf die kleine Vermietung umsatzsteuerlich eingeschränkt (vgl. Dr. Beiser, SWK 16/17, S. 490 ff, Die kleine Vermietung).

Gemeinschaftlich sei wesentlich, ob die Unternehmereigenschaft und damit Vorsteuerabzug bestehe oder nicht, ob eine marktwirtschaftliche bzw. marktkonforme Einnahmenerzielung erfolge oder private Bedürfnisbefriedigung. Würden die Eigentumswohnungen marktüblich bewirtschaftet und marktüblich vermietet, so liege i.S.d. Art. 4 der 6. MwSt-RL eine unternehmerische Tätigkeit vor. Der Vorsteuerabzug könne nicht mit dem Hinweis auf Liebhaberei verweigert werden (vgl. a.a.O. Beiser). § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO sei EU-konform auf Fälle nicht marktüblicher Vermietung einzuschränken. Im Falle einer marktkonformen Vermietung würde der Vorsteuerabzug daher zwingend zustehen. Bei der Vermietung des verfügungsgegenständlichen Objektes sei von einem durchschnittlichen Jahresmieterlös in den letzten Jahren von € 7.000,00 auszugehen.

Die gewinn- und verlustbringende Wohnraumvermietung wäre umsatzsteuerlich gleich zu behandeln. Die Gleichgültigkeit des ertragsteuerlichen Erfolges nach Art 4 Abs.1 d. 6. MwSt-RL, die Kostenneutralität der MwSt kraft Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette und das Gebot der Wettbewerbsneutralität der MwSt würden eine schwerwiegende Benachteiligung marktkonformer, aber verlustbringender Vermietung nicht zulassen. Eine Diskriminierung verlustbringender Vermietungen durch den Ausschluss von Vorsteuerabzug sei sachlich nicht gerechtfertigt. Die Rechtsinterpretation sei somit nicht EU-konform. Auch sei die Berechnung im Zusammenhang mit der Stornierung nicht richtig bzw. nicht nachvollziehbar.

Zusätzlich würde wiederholend vorgebracht, dass es eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechtskraft im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG nur gibt, wenn eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG oder sonstige Dokumente, die als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG gelten (Verträge, Gutschriften etc.) mit allen dort angeführten Merkmalen versehen sind. Im konkreten Fall mangle es, da keine Rechnungen gelegt wurden, sondern nur die Mietverträge als entsprechende Grundlage in Frage kommen könnten, zumindest an den zwingenden Erfordernissen einer Rechnung im Sinn des § 11 Abs. 1 Z. 5 und 6.

Aus diesem Grund könne eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung nicht erwachsen. Das Berufungsbegehren richte sich auf die Aufhebung der bekämpften



Umsatzsteuerbescheide insofern, als die bisherigen Umsatzsteuerzahllasten des Objektes Adr.1\* beizubehalten und die Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung zu stornieren sind.

Der Bw. wendete erneut ergänzend ein, dass der im Vorlagebericht des Finanzamtes erwähnte Mietvertrag auf 5 Jahre befristet (beigelegt) und vergebührt worden wäre.Lt. Mietvertrag betrage der Mietzins brutto € 900,00 netto € 681,82 bzw. 818,18 inklusive BK und wäre mit 1.1.2007 auf € 925,00 brutto inkl. BK, somit € 840,91 erhöht worden. Der Bw. legte Kopien von Bankauszügen für den Zeitraum 1-7/2007 zum Nachweis vor.

Der Bw. hätte stets die optimale Vermietung versucht, jedoch wäre erst in den letzten beiden Jahren auf Grund des Marktes die Erhöhung der Miete möglich bzw. nur für neue Mietverträge möglich, ansonsten wäre nur Indexanpassung durchsetzbar.

Von einer Änderung der Bewirtschaftung auf Basis der Neuvermietung ab 7/2006 sei lt. Bw. nicht auszugehen (mangels Änderung der Bewirtschaftung), sondern auf Grund der ungünstigen Marktsituation 10 Jahre lang der Mietzins unverändert geblieben.

Der Wegfall von Investitionen in geringwertige Wirtschaftsgüter sei betraglich unerheblich und würde ebenso nicht zur Änderung der Bewirtschaftung führen.

Es gäbe auch durch Rückzahlungen verminderte FK-Zinsen. Weiters wäre auch Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand berücksichtigt worden, ein Aufwand von € 2.000,00 für 2006-2016, welcher auch realistisch und angemessen erscheine.

ad Betriebsausgaben/Funktionärstätigkeit im Verein A.)

Für den Bw. wäre weiters unverständlich, dass ein Funktionär, der für seine Tätigkeit in einem Verein ein Entgelt bezieht, dieses, insoweit es die Betriebsausgabenpauschale nicht übersteigt, steuerfrei beziehen kann, auch wenn er keine Betriebsausgaben hat und für einen Funktionär, der keine Bezüge vom Verein bezieht, aber Betriebsausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hat, keine Betriebsausgabenpauschale bzw. keine nachzuweisenden Betriebsausgaben geltend machen kann. Diesbezüglich wäre die Verfassungskonformität der betreffenden Regelung zu prüfen, da es an einer sachlichen Differenzierung mangelt.

Weiters würde in Zusammenhang mit der geltend gemachten Kilometergeldern/Geschäftsführertätigkeit darauf hingewiesen werden, dass auch im Falle einer Schätzung die als betrieblich anzusehenden Aufwendungen in einer Art und Weise ermittelt werden müssen, die nachvollziehbar sei und der Realität möglichst nahe kommt. Dies sei aus dem Betriebsprüfungsbericht in keiner Weise zu entnehmen, vielmehr hat eine lediglich griffweise Schätzung stattgefunden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

ad Eigentumswohnung und Liebhaberei)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommen als Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG nur Tätigkeiten in Betracht, die auf Dauer gesehen Gewinne (Einnahmenüberschüsse) erwarten lassen. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es dem Steuerpflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor.

Im vorliegenden Fall sind die streitgegenständlichen Jahre (ab 1995 - 2015) anhand der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung BGBl Nr. 33/1993 zu prüfen, ob die Vermietung der Eigentumswohnung als Einkunftsquelle anerkannt werden kann.

§ 1 Abs. 2 LVO 1993 normiert:

*"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 (z.B. 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 Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten."*

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 (Stammfassung) lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der 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 dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. (...)"

LVO 1993 idF BGBl 357/1997

"§ 2 Abs. 4 LVO: 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. (...)

Nach § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Die Verordnung ist gemäß § 8 Abs. 1 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist.

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

Ein besonderes Merkmal der objektiven Ertragsfähigkeit ist es, dass eine Betätigung Liebhaberei ist, wenn sie auf Grund typischer Betätigungsrisiken nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt.

Verbesserungsmaßnahmen des sich Betätigenden führen idR zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit und ziehen ebenso Liebhaberei nach sich (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 165, 166).

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

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich zu Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (insgesamt Liebhaberei) (vgl. *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, Rz 167, 168).

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zu Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eigenen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Maßgeblich ist aber nicht der tatsächliche erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit der Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein (vgl. Erkenntnis vom 25.22.1999, 97/15/0144).

Unbestritten ist, dass der Bw. mit der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung eine Tätigkeit betrieben hat, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO (Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) fällt. Bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Diese Vermutung kann gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Vermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung gilt **als "absehbarer Zeitraum" ein Zeitraum von 20 Jahren** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (§ 2 Abs. 4 LVO idF BGBl II Nr. 358/1997). Dieser Zeitraum gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch für Zeiträume, in denen die LVO 1993 (id Stammfassung) zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 3.7.1996, ZI 93/13/0171; 5.6.2003, 99/15/0129).

Der Zeitraum von 20 Jahren 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.

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 anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 180).

Treten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn tatsächlich zu erwarten ist, so ist das Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, sodass ein Wandel in der Betätigung iSd § 1 Abs. 1 stattfindet oder nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.

Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neu zu beurteilen sind.

Im vorliegenden Fall wurde das Vermietungsobjekt inkl. Vorlaufkosten im Jahre 1994 ab 1995 vermietet (im Zeitraum 1995-1998 und ab 2006 an den Sohn bzw. 2000-2006 an Frau S.M.). Nach der vom steuerlichen Vertreter des Bw. im Jahr 2005 im Zuge der BP vorgelegten Prognoserechnung ergibt sich nach 10 Jahren ein Verlust von € -83.705,91, unter Berücksichtigung der Berechnung der BP bezüglich einer Prognoserechnung für 20 Jahre betreffend die voraussichtlichen Mieteinnahmen von € 70.833,66 immer noch einen Totalverlust von € -41.542,85.

Nach Ansicht des UFS ist anhand einer geeigneten Prognoserechnung zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Eine Kriterienprüfung - wie bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO – ist dabei nicht vorzunehmen.

Maßgeblich für die Prognose bzw. Prognoserechnung sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Es sind daher bei der Prognose auch die typischen Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Während der Beobachtung (Beobachtungszeitraumes) auftretende typische Betätigungsrisiken sind bei der Prognose der zukünftigen steuerlichen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen.

In der Prognoserechnung lt. Berufungsschreiben geht der steuerliche Vertreter des Bw. von einem Gesamtgewinn in Höhe von € +8.133,89 im Jahr 2016 (also nach 21 Jahren) aus.

Die steuerliche Vertretung des Bw. geht nach Ansicht des UFS bei der Erstellung der Prognoserechnung von zu optimistischen Erwartungen hinsichtlich der Mieterträge aus.

Insbesondere dadurch, dass in der "Prognoserechnung" von erzielbaren Mieteinnahmen in Höhe von € 1.237,80 ab dem Jahre 2011 ausgegangen wird, während die Wohnung im Jahr 2006 tatsächlich zu einer monatlichen Miete von € 900,00 (inkl. Betriebskosten) bzw. € 925,00 ab dem Jahr 2007 und zuvor zu einem Preis von ATS 6.500,00 bzw. 1995 zu einem Preis von nur ATS 6.240,00 vermietet worden ist. Unter Berücksichtigung der Mieteinnahmen lt. Bw. ab 7/2006 iHv. € 681,82 und ab 2007 iHv. € 704,55 ergibt sich folgende Summe an voraussichtlichen Mieteinnahmen:

Jahr	Monate	Monatsmiete		vorauss.
				Jahresmiete
				ohne BK
2005	(vereinnehm)			5.717,64
2006	Jän. bis März	3	476,47	1.429,41
	Juli bis Dez.	6	681,82	4.090,92
2007		12	705,55	8.454,60
2008		12	705,55	8.454,60
2009		10	740,41	8.884,92
2010		12	740,41	8.884,92
2011		12	740,41	8.884,92
2012		12	778,90	9.346,80
2013		12	778,90	9.346,80
2014		12	778,90	9.346,80
2015		12	817,40	9.808,80
<b>Summe vorauss. Mieteinnahmen</b>				<b>92.651,13</b>

Eine zusammenfassende Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2015 ergibt daher einen voraussichtlichen Gesamtverlust von € -19.725,38. Die Einwendungen betreffend veränderte Werbungskosten iHv. € 31.490,79 statt € 28.760,60 ändert dabei ebenso nicht das Gesamtergebnis.

Werbungskosten lt. vorgelegter Prognoserechnung	20.390,00 €
bisher nicht berücksichtigte Werbungskosten	
Instandhaltung, Instandsetzung, Herstellung	2.000,00 €
Betriebskosten Leerstehung	680,60 €
Freiwillige Aufwendungen	5.600,00 €

Summe Werbungskosten 2005 bis 2015	28.670,60 €
Voraussichtliche Mieteinnahmen 2005 bis 2015	<b>92.651,13 €</b>
<b>prognostizierter Überschuss 2005 bis 2015</b>	63.980,53 €
Verluste 1994 bis 2004	-83.705,91 €
<b>ergibt voraussichtlichen Gesamtverlust korrigiert</b>	
<b>bis zum Jahr 2015</b>	<b>-19.725,38 €</b>

Im vorliegenden Fall gibt es nach Ansicht des UFS derzeit auch keine Anzeichen für einen abgeschlossenen Betätigungszeitraum oder Änderung der Bewirtschaftungsart. Die erneute Vermietung an den Sohn des Bw. kann nach Ansicht des UFS jedenfalls nicht als Indiz für eine zukünftige höhere Vermietung gewertet werden. Zudem wurde mangels Vorlage des Mietvertrages die erneute Vermietung an den Sohn nicht nachgewiesen.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass zukünftig ab dem Jahr 2011 lt. einer verlässlichen Prognose eines Experten mit höheren Mieterträgen zu rechnen sei, muss nach Ansicht des UFS entgegengehalten werden, dass die neuerliche Vermietung wiederum an den Sohn nicht dafür spricht, dass der Bw. bemüht ist sich in der Art derart wirtschaftlich zu verhalten, dass bereits derzeit nach einem neuen Mieter mit höherem Mietzins gesucht worden wäre.

Darüber hinaus ist als Indiz für die mangelnde Gewinnabsicht auch die Tatsache zu werten ist, dass der Bw. neben der zu beurteilenden Tätigkeit Einkunftsquellen hat (im vorliegenden Fall Einkünfte aus selbständig und Pensionseinkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit), die es ihm erlauben, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftlichen Einschränkung eine Liebhaberei "leisten" zu können (s. VwGH 18.11.1987, 86/13/0132).

Es wird daher die vom Finanzamt getroffene Beurteilung der Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei im Sinne der Verordnung als zutreffend beurteilt.

## **2. Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2015:**

§ 6 LVO in der für das Streitjahr gültigen Fassung (BGBl 1993/33) lautet:

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

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 2006 ZI 2004/14/0082 wird zur Rechtslage auf dem Gebiet der Umsatzsteuer für Zeiträume ab 1995 ausgeführt:

*"Mit dem Beitritt Österreichs zur EU hat Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die Sechste MwSt-Richtlinie angepasst hat. Bis dahin normierten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972, die Vermietung von Wohnraum, der theoretisch vom Vermieter für seine private Lebensführung genutzt*

werden kann (so genannte "kleine Vermietung"), müsse, wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) qualifiziert werden.

Sarnthein stellt (in SWK 2005, S 515) dar, beim Beitritt habe sich aus der Sicht der Sechsten MwSt-Richtlinie ergeben, dass (unter anderem) die verlustträchtige Vermietung von Wohnraum, der sich für die private Lebensführung des Vermieters eigne, wenn eine solche Vermietung im Einzelfall überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit sei (siehe hiezu das EuGH 26. September 1996, C-230/94, Enkler), unter die Steuerbefreiung nach Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie (bei Ausschluss des Vorsteuerabzuges) falle. Eine solche Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum bei Umsetzung der Sechsten MwSt-Richtlinie in innerstaatliches Recht anordnen wollen. Der Gesetzgeber habe daher durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 (in Kraft getreten mit dem Beitritt Österreichs zur EU) den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt Österreichs geltenden Rechtsbestand übernommen (siehe im Einzelnen Sarnthein, aaO).

Es trifft nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z 4 leg. cit zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 leg. cit der in der LVO 1993, BGBl 33/1993, konkretisierter Inhalt (als Steuerbefreiung, siehe unten) beizumessen ist.

In Bezug auf den gemeinschaftlichen Hintergrund der Regelung betreffend die hier in Rede stehenden verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten "kleinen Vermietung" (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, BGBl 33/1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus gemeinschaftlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (vgl. hiezu auch Ruppe, UStG3, 3 2 Tz 258/1, sowie das hg Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035).

Der österreichische Gesetzgeber hat mit § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 eine umsatzsteuerliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum getroffen. Er hat diese Art der Vermietung nach der Grundregel des Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt Richtlinie geregelt (siehe Sarnthein, aaO, unter Hinweis auf eine Stellungnahme der EU-Kommission). Für andere Arten der Immobilienvermietung hat der österreichische



*Gesetzgeber in Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach art 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C Buchstabe a der Sechsten MwSt-Richtlinie andere Regelungen getroffen (hinsichtlich des Steuersatzes auch unter Ausübung eines Wahlrechtes, welches Österreich in der Beitrittsakte bzw. in Art 28 Abs. 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist), dadurch aber das ihm durch das gemeinschaftsrecht eingeräumte Ermessen nicht überschritten. ...."*

*Vor diesem Hintergrund hegt der Verwaltungsgerichtshof gegen die in Rede stehende Regelung auch keine grundrechtlichen Bedenken.*

*Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 2 Abs. 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO), beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie oben zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften...."*

Unternehmer iS des § 2 Abs. 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt.

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

Umsatzsteuerliche Liebhaberei kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO (also bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen) vorliegen.

Die Einschränkung umsatzsteuerlicher Liebhaberei auf typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen entspricht dem Charakter der Umsatzsteuer als Einkommensverwendungssteuer. Bei einer Steuer auf Einkommensverwendung ist es nicht gerechtfertigt, danach zu differenzieren, ob der Unternehmer seine Leistung gewinnorientiert anbietet oder mit Verlusten arbeitet. Gerechtfertigt ist es jedoch, Tätigkeiten, deren Schwergewicht in der privaten Lebensführung liegt, aus dem Unternehmerbegriff auszuklammern (vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts - Band I, 409).

Für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ist das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit maßgeblich.

Im gegenständlichen Fall erfüllt die Vermietung - wie unter Punkt 1 ausgeführt - die Voraussetzungen einkommensteuerlicher Liebhaberei. Da die streitgegenständliche Betätigung eine solche i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO darstellt, findet die Liebhabereibeurteilung auch für

Zwecke der Umsatzsteuer Anwendung, was bedeutet, dass die Einnahmen (Entgelte) nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits aber auch keine Vorsteuern abzuziehen sind.

Unter Verweis auf die o. a. Ausführungen liegt im gegenständlichen Fall keine marktübliche Bewirtschaftung vor und sind die Einwendungen des Bw. nicht geeignet, eine andere Beurteilung zu begründen. Liegt somit eine unternehmerische Tätigkeit nicht vor, sind die Entgelte für Leistungen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen und steht auch ein Vorsteuerabzug nicht zu (Ruppe, UStG, Tz 260f zu § 2).

ad Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung)

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 lautet: *"Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag."*

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 bestimmt, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Weiters bestimmt § 6 LVO 1993, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 vorliegt. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Vermietung der Eigentumswohnung Adr.1\* um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993, es liegt somit auch Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor und sind die umsatzsteuerrechtlichen Regeln auch EU-konform (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Das Finanzamt ging in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2004 auf Grund des Umsatzsteuerausweises im Mietvertrag von einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 aus und setzte Umsatzsteuer in Höhe von (irrtümlich) 20% statt 10% der erklärten Mieteinnahmen fest.

Da es sich um eine Liebhabereibetätigung handelt, ist der Bw. nicht Unternehmer (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994). Betreffend die Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Ausweis eines Steuerbetrages ist jedoch zu beachten, dass folgender Sachverhalt vorliegt. Der Mietvertrag vom 30.9.1995 mit dem Sohn des Bw. wies keinen Umsatzsteuerbetrag gesondert aus. Im Mietvertrag mit S.M. vom 5.12.2000 wird jedoch der Umsatzsteuerbetrag gesondert ausgewiesen. Lt. Feststellungen der BP erfolgten die Zahlungen der Mietbeträge monatlich mittels Überweisung inkl. Umsatzsteuer. Die Wirkung des Mietvertrages als Rechnung iSd § 11 Abs. 14 UStG 1994 im Zusammenhang mit Zahlungsbelegen liegt somit nachweislich vor (vgl. VwGH 14.5.1991, 88/14/0167).

Die Anwendung der Bestimmung nach § 11 Abs. 14 UStG ist unabhängig davon, ob den Rechnungsaussteller an der Rechnungserteilung und dem Steuerausweis ein Verschulden trifft (VwGH 84/15/0118). Werden bei einer Tätigkeit, die nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nichtunternehmerisch ist, Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 14 UStG. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen, die Festsetzung der Umsatzsteuer ist jedoch in Hinblick auf die Höhe des Steuersatzes von 10% zu korrigieren.

Die Ermittlung der Umsatzsteuer lautet somit wie folgt:

	<b>2001 ATS</b>	<b>2001 €</b>	<b>2002 €</b>	<b>2003 €</b>	<b>2004 €</b>
Umsätze bisher	108.400,00	7.877,74	7.884,07	7.884,07	8.333,72
davon auszuscheiden:					
Umsätze Adr. 1 *	98.400,00	7.151,01	7.157,35	7.157,35	7.607,00
verbleiben:					
<b>Umsätze C.Gasse</b> (zu versteuern mit 20%)	<b>10.000,00</b>	<b>726,73</b>	<b>726,72</b>	<b>726,72</b>	<b>726,72</b>
<b>USt gem. § 11 Abs. 12 UStG</b>					
<b>10%</b>	<b>9.840,00</b>	<b>715,10</b>	<b>715,74</b>	<b>715,74</b>	<b>760,70</b>
Vorsteuern bisher	6.698,64	486,81	426,21	382,86	481,54
auszuscheiden:					
davon auszuscheiden Vorsteuern Adr. 1 *:					
Instandhaltungen sonstige	205,00	14,90	5,27	6,62	45,65
Anlagenzugang	1.464,33	106,42			
GwWg	127,50	9,27	140,19	10,56	
VSt Betriebskosten	2.497,19	181,48	184,20	184,20	188,94
Summe					
(Vorsteuern Adr. 1 *)	4.294,02	312,06	329,66	201,38	234,59
<b>verbleiben</b>					
VSt C.Gasse Ad Bewirtungskosten/Werbeaufwand)	<b>2.404,62</b>	<b>174,75</b>	<b>96,55</b>	<b>181,48</b>	<b>246,95</b>

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG sind Repräsentationsaufwendungen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Beruf des Steuerpflichtigen, welche auch das gesellschaftliche Ansehen fördern, es also ermöglichen zu repräsentieren. Inhaltlich sind darunter in erster Linie Bewirtungskosten und dergl. zu verstehen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass diese der Werbung dienen und die berufliche Veranlassung überwiegt, können sie zur Hälfte abgezogen werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut sind die zwei Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen, etwa durch einen Vermerk am Beleg oder Angabe von Zeugen. Eine bloße Glaubhaftmachung genügt nicht.

Im vorliegenden Fall wurden vom Bw. als Geschäftsführer Bewirtungskosten geltend gemacht, welche jedoch wieder durch Belege oder Angabe von Zeugen oder Geschäftspartnern nachgewiesen wurden. Zudem erhält der Bw. als Geschäftsführer der genannten Fa. derartige Aufwendungen ersetzt. Nach Auskunft des Bw. wären die Aufwendungen auf Grund der schwierigen Lage der Gesellschaft nicht übernommen worden, diese Angaben wurden jedoch insgesamt nicht durch Bestätigung oder dergl. nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Die Bewirtungsaufwendungen sind somit in freier Beweiswürdigung nicht anzuerkennen, die Berufung in diesem Punkt ist daher insgesamt abzuweisen.

Darüber hinaus sind die Werbeaufwendungen bezüglich Uhrband, Tennisausrüstung, diverse Tischsets und dergl. mangels eindeutigen Werbezwecks als Repräsentationskosten, bei denen primär die Person und nicht die berufliche Tätigkeit des Bw. im Vordergrund steht, nicht anzuerkennen.

ad Kilometergelder – Verein A. )

Der Bw. machte weiters Km-Gelder auch im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Tätigkeit beim Verein A. geltend. Diesbezüglich wurden nur händische Aufzeichnungen bzw. Auflistungen vorgelegt.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass Fahrtkosten nur im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Soweit sie ausschließlich einer privaten Verwendung zuordenbar sind, stellen sie keine Werbungskosten/Betriebskosten dar. In diesem Fall ergibt sich der absetzbare Aufwand aus dem Verhältnis der beruflich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern. Die Angemessenheit iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG ist dabei zu beachten (Doralt, EStG, S 109 zu § 4).

Der Bw. ist als Vorstand eines Vereines unentgeltlich tätig. Die BP kürzte die geltend gemachten Km-Aufwendungen betreffend diese Tätigkeit A. mangels Einkünfte in Anlehnung an die Aufzeichnungen des Bw. im Schätzungswege mit rund 30%. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt und die gefahrenen Kilometer auch nicht anderweitig nachgewiesen. Die Aufzeichnungen enthalten nur gerundete geschätzte Angaben, auch wurden keine Aufzeichnungen über Privatfahrten nicht geführt. Nach Ansicht des UFS erfolgte daher die Schätzung in Anlehnung an die Fahrtaufzeichnungen mangels näherer Angaben des Bw. iHv. 30% der Höhe nach nicht unrichtig. Jedoch ist anzumerken, dass im Jahre 2002 von der BP irrtümlich Km-Gelder iHv. € 2.522,26 (30% - € 756,68) ermittelt wurden, jedoch tatsächlich € 1.792,46 geltend gemacht wurden, daher eine Kürzung von 30% nur iHv. € 537,74 vorzunehmen ist. Insofern ist der Berufung betreffend das Jahr 2002 teilweise statt zu geben.

Ad Aufwendungen als Funktionär des Vereines A. )

Betreffend den Antrag auf Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben/Werbungskosten iHv. € 75,00 monatlich lt. Vereinsrichtlinien für die unentgeltliche Vorstandsfunktion wird ausgeführt, dass die einkommensteuerlichen Voraussetzungen für die Anwendung von Betriebsausgabenpauschalen eine Aufstellung der Betriebseinnahmen und -ausgaben in den Beilagen zur Steuererklärung ist. Bemessungsgrundlage für das Betriebsausgabenpauschale sind somit die Umsätze. Mangels Umsätze bzw. Einnahmen aus der Tätigkeit als Funktionär des Vereins A. können somit auch keine Ausgabenpauschale ermittelt werden. Die Anerkennung von pauschalen Betriebsausgaben ist somit nicht möglich.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden daher wie folgt ermittelt:

Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

	<b>2001</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
	<b>ATS</b>	<b>€</b>	<b>€</b>	<b>€</b>	<b>€</b>
<i>Betriebsausgaben bisher</i>	37.441,87	2.721,01	3.364,49	3.149,12	3.890,83
<i>nicht anerk. BA § 20 EStG</i>	10.531,87	765,38	345,47	549,89	396,30
<i>nicht anerk. Kilometergelder</i>	6.333,00	460,24	<b>537,74</b>	377,00	462,44
<i>anerkannte Betriebsausg.</i>	20.577,00	1.495,39	2.481,28	2.222,23	3.032,09
<b>Summe nicht anerkannte</b>	16.864,87	1.225,62	<b>883,21</b>	926,89	858,74
<i>Verlust bisher</i>	-18.451,00	-1.340,22	-1.965,55	-1.350,47	-1.641,16
<b>Verlust lt. BE</b>	-1.586,13	-114,61	-	-423,58	-782,42

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Oktober 2008