



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB, vom 13. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 14. Mai 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1995 festgesetzt mit:

Gutschrift 1.707,81 € (entspricht: Gutschrift 23.500 S)

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1996 festgesetzt mit

Gutschrift 1.148,23 € (entspricht: Gutschrift 15.800 S)

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen des Bw. fand in der Zeit vom 17. Jänner 2001 bis 15. April 2003 eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der unter anderem auch die

Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung eines Schlosses beurteilt wurde. Das Finanzamt kam nach Überprüfung der sechs Wohneinheiten zum Ergebnis, dass die einzige Wohnung (Top 1), die nicht von Angehörigen des Bw. genutzt wurde, durch ein unentgeltliches Wohnrecht belastet war, für die lediglich Betriebskosten vereinnahmt wurden. Im Hinblick auf die angefallenen anteiligen Sanierungsaufwendungen könne auch nach 28 Jahren mit keinem Gesamtüberschuss gerechnet werden, weshalb vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 LVO auszugehen sei. Hinsichtlich der anderen Wohneinheiten wurde die Auffassung vertreten, diese würden lediglich dem Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen bzw. seiner Angehörigen dienen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht abzugsfähig seien.

Hinsichtlich der Wohneinheiten Top 1-6 wurden folgende Einzelheiten der vorgefundenen Verträge und erklärten Beträge aufgelistet:

Objekt	Mieter	Naheverhältnis zum Bw.	Entgelt
Top. 1	Wohnrecht K.	frei	Betriebskosten (BK)
Top. 2	Familie St. 14.8.1996-31.1.2000	frei	S 8.366,04 inkl. BK + Arbeitsleistung von 3 Tagen/Woche
	LS. 10.1.2000 – unbekannte Zeit	Tochter	S 6.606,04 inkl. BK
Top. 3	Bw.	Eigennutzung als Büro	BK
Top. 4	TS. ab 4/2000 unbekannte Zeit	Gattin	S 7.805,85 inkl. BK (vorher nur BK-Abdeckung)
Top. 5	Ke. bis 30.9.1999	frei	S 14.000,00
	DH. und JPS.	Schwiegertochter/Sohn	S 10.410,97 inkl. BK
	Fam. B. (Mietvertrag auf 5 Jahre)	frei	S 11.261,43 inkl. BK
Top. 6	Wohnrecht bis 31.3.2003	Bruder	BK

Detaillierte Feststellungen über die Angemessenheit der vereinbarten Mietzinse im Hinblick auf Ausstattung, Lage und Ortsüblichkeit sind dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Weiters seien vom Bw. im Prüfungsverfahren drei verschiedene Prognoserechnungen vorgelegt worden.

Die erste Prognoserechnung erfolgte ohne Einbeziehung der Errichtungsphase 1995-2000, beinhaltete jedoch noch Einnahmen vom Nebengebäude, das 1999 an den Sohn geschenkt wurde. Die zweite Prognoserechnung beinhaltete ebenfalls noch die Einnahmen des

Nebengebäudes, verminderter Zinsaufwendungen „am Papier“ drastisch und brachte sonstige Einnahmen mit fiktiven Beträgen zum Ansatz, wobei das Gesamtergebnis im Jahr 2022 mit (-) 475.690,36 S dargestellt wurde. Der Betrag einer zweiten Aufstellung von 2.787.065,21 S sei rechnerisch nicht nachvollziehbar gewesen. Nach wiederholtem Anzweifelns durch die Betriebsprüfung wurde letztlich eine dritte Prognoserechnung vorgelegt, wobei trotz Überganges von der Brutto- auf die Nettomethode im Jahr 2001 ab dem Jahr 2003 wieder Bruttobeträge zum Ansatz gebracht wurden. Die Kosten für Instandhaltung und Reparaturen wurden mit etwa 1% der bisherigen Aufwendungen veranschlagt. Der Stromaufwand fiel ab 2003 zur Gänze weg, die Versicherungen wurden mit 2.000 S, die Kreditzinsen mit etwa der Hälfte und der Beratungsaufwand mit einem Viertel des bisherigen Aufwandes veranschlagt. Keine dieser „Prognosen“ hätte - ohne durch die von der Betriebsprüfung festgestellten Unrichtigkeiten - ein positives Gesamtergebnis. Im Bereich der betrieblichen Einkünfte wurden nicht weiter strittige gewinnerhöhende Korrekturen vorgenommen.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2003 erhob der Bw. gegen die vom Finanzamt erlassenen Bescheide Berufung und führte aus, sowohl die Berufungspunkte als auch die Berufsbegründung würden bis 31. August 2003 nachgereicht. Gleichzeitig begehrte er die Aussetzung der Einhebung - aufgliedert nach einzelnen Abgabenarten und Jahren - von insgesamt 192.635,12 €. Mit Schriftsatz vom 27. August 2003 wurde die Berufung inhaltlich ausgeführt, die entsprechenden Änderungen der angefochtenen Bescheide und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt. In den Veranlagungsjahren 1995 und 1996 seien neben der oa. unrichtigen Qualifizierung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei die Einkünfte aus selbständiger Arbeit unrichtig ermittelt worden. Die betrieblichen Einkünfte seien im Jahr 1995 lediglich um die Fachliteratur in Höhe von 3.460 S zu erhöhen, sodass sich ein Verlust von 27.601 S errechne. Im Jahr 1996 hingegen seien die in Tz. 21 ausgewiesenen Spesen in Höhe von 8.711 S dem Ergebnis hinzurechnen und das Betriebsergebnis mit 46.311,88 S festzustellen. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beantragt der Bw. die Anerkennung des gegenständlichen Objektes als Mietgebäude nach § 1 Abs. 1 LVO. Zur Begründung des angefochtenen Bescheides betreffend Anerkennung von Mietverhältnissen bemerkt er, im Falle des Vorliegens einer gleichartigen Leistungsbeziehung gegenüber einem fremden Dritten komme eine Beurteilung als durch das private Naheverhältnis veranlasst nicht in Betracht und führt den von der Rechtsprechung entwickelten Fremdvergleich ins Treffen. Weiters handle es sich um ein Mietgebäude, das zur Gänze unter § 1 Abs. 1 LVO falle. Auf Grund des Anschaffungszeitpunktes und dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben sei nach Punkt 1.3.2 des Liebhabereidurchführungserlasses weiterhin auf einen Kalkulationszeitraum von 35 Jahren abzustellen, wobei es unstatthaft sei, einzelne Wohnungen herauszugreifen, da

Beurteilungseinheit das gesamte Gebäude sei und eine gesonderte Bewirtschaftung von Wohnungen nicht vorliege. Ebenso habe keine Unterscheidung zwischen fremdvermieteten und innerhalb des Familienkreises vermieteten Wohnungen (wie in Punkt 2.2.3 des Liebhabereidurchführungserlasses ausgeführt) zu erfolgen. Das gesamte Gebäude unterliege dem Denkmalschutz und außerdem stehe die Erhaltung im öffentlichen Interesse. Daher werden solche Denkmäler auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht, und es fänden auch Ausstellungen und Musikdarbietungen statt, weshalb der Zeitraum der Sanierung bei öffentlichem Interesse nicht einzurechnen sei. Nach der Liebhabereiverordnung würden solche Schlösser, in denen regelmäßig Ausstellungen etc. abgehalten werden, sogar nach § 1 Abs. 3 LVO der unwiderlegbaren Einkunftsquellenvermutung unterliegen. Im Übrigen fallen sämtliche Wohnungen unter die gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen, die es dem Eigentümer verbiete, mehr als die vom Gesetz vorgegebenen Höchstsätze zu verlangen; damit sei bei der Liebhabereibetrachtung von freier Marktmiete auszugehen. Zu den einzelnen Wohnungen wurden ergänzende Einwendungen erhoben:

Zu Top 1:

Entsprechend dem Kauf- und Leibrentenvertrag vom August 1972 (!) seien sämtliche Betriebskosten, die nicht direkt der Wohnung zuordenbar sind, vom Käufer der Liegenschaft (d.h. Bw.) zu tragen. Deshalb stellen die damit in Zusammenhang stehenden Kosten einen Teil der ursprünglichen Anschaffungskosten dar und seien bereits bei der Bewertung des Gebäudes zum Ansatz gekommen. Die nunmehr getätigten Zahlungen der Frau K. stellen freiwillige von dzt. 78,45 €/Monat dar, die in der beigeschlossenen Prognose berücksichtigt wurden. Unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Werbungskosten sei ein geringfügiger jährlicher Überschuss anzunehmen.

Zu Top 2:

Während der Zeit der Erstvermietung ergab sich ein gravierender Wasserschaden, der zu erheblichen letztlich, uneinbringlichen Mietaußenständen mit der Mieterin St. und zu Mietreduktionen durch die neue Mieterin geführt habe.

Zu Top 3:

Der länger notwendige Sanierungszeitraum bewirkte die tageweise Benutzung des Wohnobjektes durch den Bw. als „Baustellenunterkunft“, zumal er die umfangreichen Bauarbeiten zu beaufsichtigen hatte, weil er durch seine Ausbildung und berufliche Tätigkeit als Experte für denkmalgeschützte Gebäude qualifiziert sei. Während der Betriebsprüfung vom 17. Dezember 2001 bis 30. April 2003 sei die Top 3 als zukünftiges Büro an das Einzelunternehmen des Bw. vermietet worden, weil eine Einbringung in eine GmbH geplant war. Daher sei die von der Betriebsprüfung vertretene Ansicht, eine Vermietung sei aus Gründen der mangelnden Personenverschiedenheit nicht anzuerkennen, unrichtig. Diese

Einbringung finde nunmehr 2003 statt und ergab sich auf Grund der Möglichkeit einer Partnerschaft eine Änderung der geplanten Büroräumlichkeit nach Graz, Kreuzgasse. Mit Beginn der Eintrittsverhandlungen in diese Partnerschaft sei die Wohnung an Frau SK. mit 24. Jänner 2002 weitervermietet worden, um den wirtschaftlichen Ertrag zu sichern. Der Bw. habe während der gesamten Sanierungszeit seinen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Graz, Sparbersbachgasse und zuvor in Wien gehabt. Ein Wohnzugeständnis von seiner getrennt lebenden Gattin wäre schon deshalb unzumutbar gewesen, da er bereits seit Jahren mit seiner derzeitigen Lebensgefährtin zusammen sei.

zu Top 4:

Bei TS. handle es sich um die getrennt lebende Gattin, die auch ein eigenes Einkommen hätte und ihren Lebensunterhalt selbst bestreite. Daher seien sowohl Gattin als auch die in Top 2 lebende Tochter nicht als unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG anzusehen, weshalb die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den eigenen Wohnbedürfnissen des Bw. stünden.

zu Top 5:

Die Mieterin DH. habe erst als im Laufe des Wohnens seinen Sohn kennen gelernt. Die Wohnung sei bereits zu Beginn der Sanierungstätigkeit an Herrn Ke. und auch zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung wieder fremd vermietet gewesen. Die teilweise reduzierten Mieten resultierten für alle vorgenannten Wohnungen aus den in den Mietverträgen genau definierten Gründen und stehen einer Fremdüblichkeit nicht entgegen. Die Voraussetzungen der Fremdüblichkeit würden zu dem erfüllt, da in den Wohnungen Top 2 und 5 bereits vor der Vermietung an die Angehörigen fremde Mieter gewohnt hätten. Alle bestehenden Mietverträge und schriftlichen Vereinbarungen unterliegen begründbar dem Richtwertgesetz, das Lage der Wohnung im Haus, Ausstattung und Erhaltungszustand einbeziehe, was zu unterschiedlich hohen Mieten führe.

zu Top 6:

Ebenfalls stehe diese Wohnung nunmehr im Eigentum des Bw. und sei als Einkunftsquelle anzusehen.

Richtigzustellen in Verbindung mit dem Betriebsprüfungsbericht sei, von den bis dato investierten 5 Mio. S seien lediglich maximal 2 Mio. S der gesamten Haussanierung zuzurechnen, da die übrigen Herstellkosten für die Sanierung der einzelnen Wohnungen direkt verwendet wurden. Da ein Teil der gewährten Förderungen in Höhe von 1.300.000 S der Haussanierung zuzuordnen seien, verblieben nur mehr als 700.000 S, die anteilig auf die einzelnen Wohnungen entfielen. Daher ergebe bei einer %-mäßigen Zuordnung auf die Wohnung Top 1, dass lediglich ca. 132.000 S zu berücksichtigen seien. Da diese Wohnung

keiner Mietvereinbarung unterliege, sei der Argumentation zu widersprechen, es seien Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge einzuheben.

Die Nichtberücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes und die fehlerhafte Darstellung des Prüfungsberichtes sowie die fehlerhafte Zuordnung der Herstellungs- und Sanierungskosten zu Top 1, ließen die Vermutung zu, die teilweise mangelhaften Recherchen hätten zum Nachteil des Bw. geführt. Die im Bericht angeführten Kritikpunkte an den Prognoserechnungen seien unangebracht, da sie während des Verfahrens hinreichend besprochen und klargelegt wurden. Entsprechend der beigelegten Prognose sei der Einkunftsquellennachweis erbracht, da von einem Zeitraum von 35 Jahren ausgegangen werde, weil die Betätigung des Bw. vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Aus der vorgelegten Prognose (Anlage B) errechnet der Bw. ausgehend von den Überschussergebnissen der Jahre 1995-2029 (35 Jahre) einen Gesamtüberschuss der Einkünfte über die Werbungskosten von 251.780,94 S. Hinsichtlich der mit dem Wohnrecht belasteten Top. 1 würde in der Zeit von 1995-2029 ein Gesamtüberschuss von 8.750 S erzielt werden.

Erläuternd wurde bemerkt, das das Gesamtinvestitionsvolumen von rd. 8 Mio. S auf Normalabschreibungsbasis umgerechnet und die prognostizierten Instandhaltungs- und Reparaturkosten über die Jahre (35 !) unter Einbeziehung von Experten mit (insgesamt) 427.000 S ermittelt wurde. Die Kreditzinsen, mit einem niedrigeren Zinsansatz ab 2003 entsprechen dem derzeitigen Kreditvertrag, der sich auf Grund laufender Finanzierungsbemühungen ergeben habe. Lediglich in den Jahren 2003 und 2004 fielen bedingt durch die Betriebsprüfung größere Beratungskosten an.

Seitens des Finanzamtes wurde die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Die Stellungnahme der Prüferin verwies auf ihre bisherige abgabenrechtliche Beurteilung als Liebhaberei und bemerkte, die nunmehrige vierte Prognoserechnung weiche von den bisherigen insofern ab, als für das Wohnrecht der Top 1 fiktive Einnahmen und nicht indexierte Ausgaben angesetzt wurden. Weiters seien sowohl die Einnahmen für die restlichen Wohnungen als auch die Ausgaben differierend zu den bisherigen Prognoserechnungen. Die aus nicht nachvollziehbaren Gründen sich ändernden Zahlen seien ausschlaggebend, die Angaben des Bw. in Zweifel zu ziehen.

Mit Schreiben vom 15. November 2005 wurde dem Bw. vom unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, aus der der Berufung beigefügten Prognoserechnung könne die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung noch nicht abschließend beurteilt werden, da entsprechend dem offenen Grundbuch seit 5. April 1979 parifiziertes Wohnungseigentum

bestehe, weshalb daher davon auszugehen sei, es handle sich nicht um die Bewirtschaftung eines Objektes, sondern um die mehrerer Eigentumswohnungen, die einem Eigentümer gehören, deren Einkunftsquelleneigenschaft für jede wirtschaftliche Einheit für sich zu beurteilen sein werde. Daher wurde er eingeladen, für jedes Wohnungseigentumsobjekt eine gesonderte Prognoserechnung unter genauer Darstellung der Verteilung der Gemeinkosten vorzulegen. Ebenso wurden die Kreditverträge, Tilgungen, Verzinsung, Zinszahlungen und Ratenpläne zur Feststellung der Bewirtschaftungsart angefordert und insbesondere darauf hingewiesen, der stark fallende Zinsaufwand sei mit regelmäßigen Tilgungen nicht zu erklären. Zu diesem Zwecke wären die nach dem Tilgungsplan im Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehen anfallenden Zinsen anzusetzen und allfällige Änderungen nach dem Jahr 2000 außer Ansatz zu lassen. Im Übrigen weiche der tatsächliche Zinsaufwand 2003 laut Abgabenerklärung deutlich vom prognostizierten ab, weshalb die Prognoserechnung in ihrer Schlüssigkeit relativiert werde. Ebenso konnte die in der Berufung kritisierte mangelnde unzureichende Berücksichtigung mietzinsrechtlicher Beschränkungen bei der Gesamtbeurteilung zahlenmäßig nicht nachvollzogen werden, denn die vereinbarten Mieten erreichten nicht einmal durchgängig den Richtwert von 69,50 S/m². Der Bw. hielt es nicht erforderlich, die Anfrage des unabhängigen Finanzsenates zu beantworten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates der Bw. bekannt gegeben, handelte es sich bei der streitgegenständlichen Vermietung nicht um die Bewirtschaftung eines Mietobjektes (Schloss), sondern um die mehrerer Eigentumswohnungen, die für sich als gesonderte Einkunftsquellen zu beurteilen sind. Gegenständlich ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhábereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993, BGBl. II Nr. 358/1997, BGBl. II Nr. 15/1999 anzuwenden.

Gemäß § 8 Abs. 3 LVO, BGBl. II Nr. 358/1997, gilt folgendes:

„§ 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1999 schriftlich erklären, daß § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.“

Somit ist auf die gegenständliche Betätigung die LVO idF BGBl. Nr. 33/1993 anzuwenden, welche in ihren wesentlichen Bestimmungen wie folgt lautet:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

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

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) 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. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB. Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

(4) 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 Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.“

Verlustbringende Vermietungen geringeren Umfangs (zB nur einer oder mehrerer Wohnungen) waren bereits nach älterer Rechtsprechung liebhabereiverdächtig. Diese Praxis wurde in die LVO übernommen. Bis zur Novelle der LVO durch BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die „kleine Vermietung“ in § 1 Abs. 2 Z 1 mit „Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen“ definiert. Das Mietobjekt musste sich offenbar dazu eignen, als Unterkunftsmöglichkeit eines Einzelnen (bzw. einer Familie o.ä.) zu dienen (*Doralt, EStG, 8. Auflage, § 2, Tz 524*). Die gegenständliche Vermietung von Eigentumswohnungen eines parifizierten Grundstücks ist grundsätzlich einer privaten Vermögensanlage eines ererbten und vom Bw. revitalisierten Objektes gleichzuhalten und fällt daher unzweifelhaft unter dem Begriff einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO oder der so genannten „kleinen Vermietung“. Beide Höchstgerichte haben der Differenzierung zwischen „großer“ und „kleiner“ Vermietung die Grundlage entzogen. Obwohl die maßgeblichen Entscheidungen zur Rechtslage vor der LVO ergingen, sind sie auch auf die LVO übertragbar, weil die spätere Rechtsprechung unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 2 Abs. 3 und Abs. 4 LVO keinen Unterschied zwischen beiden Vermietungsformen sieht (*Doralt, EStG, 8. Auflage, § 2, Tz. 500*). Gegenständlich führt die Bw. aus ihrer Sicht die lediglich für große Vermietungen geltende günstigere Verwaltungspraxis, die als üblichen Kalkulationszeitraum bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung von „höchstens 35 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten“ (ohne Deckung in der Judikatur) ins Treffen, welche aber deshalb nicht angewandt werden kann, weil es sich nach dem vorhin Gesagten um eine so genannte „kleine Vermietung“ handelt. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss, wird seither in stRspr mit ca. 20 Jahren angenommen (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012, 30.1.2003, 99/15/0040). Ähnliches normierte der Verordnungsgeber im hier noch nicht anzuwendenden § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO, welcher von einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen vorsieht. Somit hat sich durch die Neufassung der LVO für den Bw. nichts Entscheidungswesentliches geändert.

Zur Prüfung der Ertragsfähigkeit dient als erster Schritt das Erstellen einer Prognoserechnung d.h. ob die Vermietung unter objektiven Maßstäben (realistischen Annahmen, wie zB Vermietbarkeit, erzielbare Mieterlöse in der entsprechenden Lage) innerhalb des „absehbaren Zeitraums“ einen Gesamtüberschuss abwirft (*Rauscher/Grübler, SWK 2002, 495ff*). Die Anerkennung von durch mietrechtliche Bestimmungen entstandenen Werbungskostenüberschüsse ist insbesondere dann fraglich, wenn ein Steuerpflichtiger ein mietengeschütztes Objekt in Kenntnis der Einnahmenbeschränkungen erworben hat. In einem

derartigen Fall hat er sich bewusst diesen unterworfen, sodass von Unwägbarkeiten keine Rede sein kann. Wird ein Gebäude in Kenntnis der „Verlustsituation“ erworben, behalten oder mit beträchtlichen Fremdmitteln renoviert und steht lediglich ein Interesse an einer Kapital- oder Vermögensanlage verbunden mit dem Genuss steuerlicher Vorteile oder an einer Wohnversorgung naher Angehöriger und nicht ein solches an der Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Vermietung im Vordergrund, so sind die tatsächlich erzielten (beschränkten) Mietzinse der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Wien 2003, 126* unter Bezugnahme auf *Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung von Gebäuden, [1989], 20*). Die mehr oder weniger pauschaliter erhobene, nicht weiter nachprüfbare Einrede von Miet- und Richtwertmietzinsbeschränkungen vermag in ihrer Allgemeinheit kein taugliches Argument sein, die Einkunftsquelleneigenschaft zu bescheinigen, zumal dahingehende Bedenken bestehen, dass die vereinbarten Mieten nicht einmal durchgängig den Richtwert erreichten. In diesem Zusammenhang schließen weder der Richtwert- noch der Kategoriemietzins Einnahmenüberschüsse aus. Die an dieser Stelle gerne ins Treffen geführte Rechtsprechung des VwGH geht auf eine Zeit zurück, in der Mietgebäude auf Grund des Mietrechts vollkommen ertraglos waren. Ausdrücklich bezieht sich diese auf das Mieten- und Zinsstoppgesetz, auf Grund derer Einnahmenüberschüsse vor allem auf Grund der zur Erhaltung der Haussubstanz notwendigen regelmäßig hohen Aufwendungen in aller Regel nicht möglich waren (VwGH 9.5.1989, 88/14/0100). In keiner Entscheidung damals ging es um Verluste, die durch Finanzierungskosten verursacht waren. Die jüngere Rechtsprechung wiederholt zwar, unter Hinweis auf die Rechtsmeinung von *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, wonach es nicht zulässig sei, Liebhaberei anzunehmen, wenn Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs- bzw. Mietensektor Überschüsse verhindern (VwGH 26.6.1990, 89/14/0295), wobei diese Autoren nicht Verluste aus Finanzierungskosten primär vor Augen hatten (*Doralt, RdW 2004/96*). Sind die Mieten zwar der Höhe nach gesetzlich beschränkt, lässt sich daraus aber dennoch ein Überschuss ableiten und entstehen Verluste ausschließlich infolge Fremdfinanzierung, verhindern nicht Zwangsmaßnahmen, sondern Finanzierungskosten einen Überschuss, sodass sich der Ansatz fiktiver (d.h. marktüblicher) Mieteinnahmen erübriggt. Es muss aber erkennbar sein, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der ihm durch die mietrechtlichen Regelungen auferlegten Beschränkungen die Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen im Wesentlichen ausschöpft (VwGH 23.3.2000, 97/15/0009). Daher kann in derartigen Fällen Liebhaberei also durchaus vorliegen (*Renner, SWK 2004, S 373*).

Treten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO Verluste auf, ohne dass bei Fortsetzen der Wirtschaftsführung in der ausgeübten Form ein Gesamtüberschuss innerhalb eines

angemessenen Zeitraums tatsächlich erwartet werden kann, ist Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Als Änderung der Bewirtschaftung ist gegenständlich das auffallende Absinken des Fremdfinanzierungsaufwandes entsprechend der überreichten Prognose festzustellen. Da es dem Bw. selbst unter weitgehender Verminderung des Zinsaufwandes laut Prognoserechnung, die im Übrigen von den selbst erklärten faktischen Werbungskosten des Folgeveranlagungszeitraumes 2003 erheblich differiert, nicht gelungen ist, innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren einen Gesamtüberschuss zu bescheinigen, konnte er die vom Verordnungsgeber aufgestellte Vermutung der mangelnden Einkunftsquelleneigenschaft der vorliegenden Betätigung nicht hinreichend widerlegen. Die von ihm selbst erstellte Prognoserechnung – ohne auf allfällige Änderungen der Bewirtschaftungsart oder zu niedrig angesetzten Aufwendungen noch einzugehen - gelangt erst nach 35 Jahren (!) zu einem Gesamtüberschuss.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wird auf den dem Erkenntnis des VwGH 7.6.2005, 2000/14/0035, zu entnehmenden weitgehenden „Gleichlauf“ mit ertragsteuerlicher Liebhaberei verwiesen, wonach eine Vermietungstätigkeit dann nicht geeignet ist, als Einkunftsquelle beurteilt zu werden, wenn sich unter Berücksichtigung einer vereinfachten Kosten- bzw. Aufwandsdarstellung in den Anfangsjahren insgesamt erhebliche Werbungskostenüberschüsse ergeben und unter den gegebenen Umständen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes kein Gesamteinnahmenüberschuss tatsächlich zu erwarten ist.

Die teilweise stattgebende Entscheidung beruht auf Korrekturen von außer Streit gestellten Rechenfehlern.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Gegenständlich wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung lediglich in der ergänzenden Berufsbegründung vom 27. August 2003 gestellt. Entsprechend der Judikatur des VwGH begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, 24.3.2004, 98/14/0179, 11.5.2005, 2001/13/0039). Daher war der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als verfristet anzusehen. Dasselbe gilt sinngemäß für den Antrag auf Befassung des gesamten Berufungssenates gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO.

Graz, am 7. März 2006

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (EST 1995, EST 1996)