



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Felicitas Seebach und Mag. Maria Belinda Eder, im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik, über die Berufungen der Bw., T., vertreten durch Böck & Kus, Wirtschaftstreuhänder, 1130 Wien, Lainzer Straße 45, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Zach,

- vom 3. März 2005 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998, 1999, 2000, betreffend Einkommensteuer 2001 und betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 und
- vom 25.08.2005 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 nach der am 11. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### **1998:**

Am 27. August 1999 erklärte die Berufungswerberin (Bw.) betreffend die Liegenschaft Platz für das Jahr 1998 als Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen S 38.675,- mit 20%, Umsatzsteuer somit S 7.735,- und Vorsteuer in Höhe von S 33.367,- somit eine Gutschrift in Höhe von S 25.632,-.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend S.Platz wurden mit einem Verlust S 170.255,- erklärt. Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit von 3 Arbeitgebern betrugen S 783.275,-.

Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

Am 10. November 2004 brachte der Vertreter der Bw. für das Jahr 1998 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung ein mit Vorsteuern in Höhe von S 34.190,80, somit einer Gutschrift von S 26.456,-.

In der nachgereichten berichtigten Einkommensteuererklärung 1998 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von S 204.268,- erklärt. Beigelegt wurden eine Überschussrechnung 1998 Platz, mit einem Überschuss von Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 148.743,- und erstmals eine Überschussrechnung Gasse 12 und 14 mit einem Verlust von S 55.525 bzw. berichtigten Verlust in Höhe von S 130.467,-.

Das Finanzamt nahm das Verfahren für das Jahr 1998 gem. § 303 (4) BAO (11. Feb. 2005) wieder auf. In dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit S 0,00 festgestellt.

Das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 wurde ebenfalls wieder aufgenommen (11. Feb. 2005). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 0,00 festgestellt.

Die zusätzliche Begründung vom 14. Februar 2005 erging an die Bw. (Seiten 10ff)

### **1999:**

Für das Jahr 1999 erließ das Finanzamt am 24. Aug. 2000 einen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 50.000,- angenommen und der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit S 50.000,-, (Normalsteuersatz somit Umsatzsteuer von S 10.000,-).

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen waren die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass sie sich gegen die schätzungsweise Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen richte. Es wurde eine Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen anhand der beigelegten Steuererklärungen beantragt, da diese aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse erstellt worden seien.

In der Umsatzsteuererklärung wurden der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit S 394.176,- mit Normalsteuersatz S 78.835,- und die Vorsteuern mit S 72.097,- erklärt. Die

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden betreffend die Wohnung S.Platz und das Haus Gasse in einer Aufstellung mit einem Verlust in Höhe von S 66.500,- erklärt.

Das Finanzamt ersuchte die Bw., eine Prognoserechnung nachzureichen aus der hervorgehe, wann mit einem Gesamtüberschuss aus der Vermietung der Wohnung(en) zu rechnen sei.

Weiteres wurde die Bw. befragt,

- auf welche Art (Kauf, Schenkung, Erbschaft) und von wem sie die Wohnung erworben hätte,
- von welcher Berechnungsgrundlage und Nutzungsdauer sie bei der Ermittlung der Höhe der Abschreibung ausgegangen sei,
- wodurch die Rechtsanwaltskosten in Höhe von S 65.012,- entstanden seien und
- wieso sie in der Einnahmen-Ausgabenrechnung die Einnahmen inkl. Umsatzsteuer angenommen, wenn sie bei der USt-Verrechnung das Nettosystem gewählt hätte.

Folgende Antworten wurden nachgereicht:

Durch den wertgesicherten Mietvertrag mit dem Grünen Kreis (S.Platz) werde in absehbarer Zeit ein Gewinn erwirtschaftet werden können. Gleichzeitig sollten auch die von Banken aufgezwungenen Rechtsberatungskosten wieder auf ein normales Maß zurückgehen. Weiters seien Zahlungen für die Verlängerung des Fruchtgenussrechtes für P. zu erwarten. Außerdem würden von der Bw. Veranlassungen getroffen, aus ihrer ehemaligen Berufserfahrung (Krankenanstalt) im Rahmen einer ehrenamtlichen Konsulententätigkeit Aufwandsentschädigungen zu erzielen.

Die Wohnung 1090 Wien, Platz sei durch Eintritt in den Mietvertrag im Wege der Erbschaft übernommen worden. 1998 sei der Mietvertrag mit dem Recht der Untervermietung mit dem Hauseigentümer abgeändert worden.

Die Liegenschaft x P. sei im Erbweg 1970 übernommen und aufwendig zu einer Privatkrankenanstalt adaptiert worden, welche auch einige Jahre als solche betrieben worden sei. Die Höhe der AfA betrage 2% vom Einheitswert plus dem Restwert der Adaptierungen aller Zubauten von der Berechnungsgrundlage S 2.760.000,-.

Die Rechtsberatungskosten hätten der Wahrnehmung der Rechte in Gerichtsverfahren gegen Banken, die in ursächlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen für die beiden Mietobjekte stehen, gedient.

Die Bw. ersuchte weiters die irrtümliche Aufstellung inkl. USt. durch die beigelegte berichtigte Einnahmenrechnung zu ersetzen.

Die Summe der Einnahmen beider Liegenschaften betrug S 394.176,-, die Summe der Ausgaben S 467.230,- der Fehlbetrag S 73.054.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung (27. Nov. 2001).

Die Einkommensteuer wurde vorläufig für das Jahr 1999 festgesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der beiden Liegenschaften mit 0 festgestellt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nur solche Einkünfte zur Einkommensteuer heranzuziehen, deren Quellen auf Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss erwarten lassen. Eine Tätigkeit, die nach den Umständen des einzelnen Falles nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften, kommt daher als Einkunftsquelle im Sinne des EStG nicht in Betracht. Dies bedeutet, dass auftretende Verluste gem. § 20 EStG Kosten der Lebensführung darstellen. Die Verluste aus der Vermietung der Wohnung in 1090 Wien, Platz, werden gem. § 200 Abs.1 BAO vorläufig nicht anerkannt, da es nach dem derzeitigen Stand des Ermittlungsverfahrens nicht feststeht, ob diese Tätigkeit eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.“

Die Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 1999 erging erklärungsgemäß.

Am 10. Nov. 2004 brachte der Vertreter der Bw. abermals eine berichtigte Umsatzsteuererklärung ein.

Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen wurde mit S 245.994,- erklärt.

(Normalsteuersatz 20%), die Vorsteuer mit S 63.480,-. Es ergab sich eine Gutschrift von S 14.281,-. Auch eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 1999 wurde am 30. Aug. 2004 vom Vertreter eingebracht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von S 217.342,- erklärt.

Beigelegt wurde eine Überschussrechnung 1999, Platz mit Einnahmen in Höhe von S 245.994,- und Ausgaben von S 232.721,-, somit ein Überschuss von ATS 13.273,- und eine Überschussrechnung Gasse 12 und 14 mit Einnahmen S 540.006,-, und Ausgaben S 770.621,- somit einem Fehlbetrag mit S 230.615,-.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf und erließ einen Umsatzsteuerbescheid, in dem der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit 0,00 festgesetzt wurde.

Betreffend die Einkommensteuer 1999 erging gemäß § 200 (2) BAO ein endgültiger Bescheid. In der Höhe der festgesetzten Abgaben tritt keine Änderung ein.

Die zusätzliche Begründung erging am 14. Feb. 2005.

## **2000:**

Für das Jahr 2000 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung mit -300.366,- erklärt, jedoch mit 0,00 veranlagt.

In der Umsatzsteuererklärung wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit S 273.782,58 mit Normalsteuersatz und die Vorsteuern mit S 90.209,72, somit eine Gutschrift von S 36.783,84 erklärt. Die Umsatzsteuerveranlagung erfolgte erklärungskgemäß. (27. Nov. 2001)

Der Vertreter der Bw. brachte am 10. Nov. 2004 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2000 ein. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen wurde mit S 232.116,- mit dem Normalsteuersatz, die Vorsteuern mit S 72.516,80, somit eine Gutschrift von S 35.453,- erklärt.

Am 30. Aug. 2004 wurde eine berichtigte Einkommensteuererklärung eingereicht. Es wurde der Verlust aus Vermietung in Höhe von S 459.827,- erklärt.

In der mit der Einkommensteuererklärung eingereichten Überschussrechnung betreffend den Platz, stand die Summe der Einnahmen S 232.226,- der Summe der Werbungskosten S 341.834,12 gegenüber, der Fehlbetrag betrug S 109.698,-. Betreffend die Gasse 12 und 14 standen Einnahmen von S 269.500,- Mieteinnahmen in Höhe von S 245.000,- und Betriebskosten von S 24.500,- Werbungskosten in Höhe von S 619.629,- gegenüber, somit ergab sich ein Fehlbetrag von S 619.629,-.

Der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene Umsatzsteuerbescheid setzte den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit 0,00 fest. Es wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt.

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid erging am 14. Februar 2005 (Seiten 10ff).

## **2001:**

Zu den Steuererklärungen für das Jahr 2001 wurde vom Vertreter Folgendes vorgebracht:

*„Betreffend die Einkunftsquelle des Mietobjekts in P. möchte ich bemerken, dass das Gebäude seit Dezember 1998 vermietet war. Seit August 2000 wurden allerdings keine Einnahmen erzielt, da sich der Mieter selbst in Konkurs befindet.*

*Zwischen Frau Bw. und ihrem Sohn L. wurde ein Fruchtgenussrecht vereinbart. Dies*

*beinhaltet die Regelung, dass Frau LL. die Kosten betreffend die Liegenschaft in P. zu tragen hat und Herrn L. die Mieteinnahmen zustehen. Es handelt sich daher um einen Brutto-Zuwendungsfruchtgenuss, da sich die Liegenschaft bis zur Versteigerung im Jänner 2002 im Eigentum von Frau Bw. befand. Die Versteigerung ist aufgrund von verschiedenen Mängeln im Verfahren allerdings bis zum heutigen Zeitpunkt nicht rechtskräftig.*

*Betreffend die Liegenschaft Wien 9 möchte ich bemerken, dass vor allem aus mietrechtlichen Gründen zwischen Frau Bw. und Herrn L. folgende Vereinbarung getroffen wurde: Herr L. ist Eigentümer der Liegenschaft. Er vermietet diese an seine Mutter, und Frau Bw. vermietet die Liegenschaft unter. Sämtliche Kosten trägt Herr L.. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Frau LL. aus der Liegenschaft Wien 9 wurden allerdings mit Bescheid vom 27. Nov. 2001 für das Jahr 1999 und folgende nicht mehr anerkannt. Es handelt sich im Sinne des Einkommensteuerrechts um keine Einkunftsquelle, sondern es wird Liebhaberei unterstellt. Da dennoch Einnahmen erfolgten, wurden die Umsätze betreffend die Liegenschaft Wien 9 gemäß den umsatzsteuerlichen Bestimmungen erklärt.“*

Für das Jahr 2001 wurde in der Umsatzsteuererklärung der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit S 232.052,20 mit 20% und die Vorsteuer mit S 46.645,75, einen Überschuss von S 235,-, erklärt (14. Aug. 2002).

In der Einkommensteuererklärung 2001 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Gasse mit Verlust in Höhe von S 277.641,49 erklärt. Auf Grund der Beilage ist ersichtlich, dass sich der Verlust bei Einnahmen von 0,00, aus den Werbungskosten von S 277.641,49 ergibt.

Das Finanzamt erließ den Umsatzsteuerbescheid 2001 erklärungskonform. Betreffend die Einkommensteuer wurden die Verluste nicht anerkannt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wurde Berufung erhoben.

„Bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft Gasse 12 und 14, x P. nicht berücksichtigt. Die Tatsache, dass die Liegenschaft aus den Ihnen mit Schreiben vom 9. Aug. 2002 bekannt gegebenen Gründen nicht vermietet war, schadet nicht. Es handelt sich daher um Stillstandskosten. Die Familie war immer bemüht einen neuen Mieter zu finden, der ursprüngliche Mieter ging, wie Ihnen bereits mitgeteilt in Konkurs und es konnten daher keine Mieteinnahmen erzielt werden. Dennoch blieb er rechtlich gesehen weiter Mieter der Liegenschaft in P. . Somit ist die Forderung aus der Miete Masseforderung. Die Forderungen wurden beim Massewalter des Mieters eingebracht. Da das Konkursverfahren gegen den

Mieter noch nicht abgeschlossen ist, sind bis zum heutigen Zeitpunkt keine Zahlungen eingegangen. Dennoch blieb das Objekt bis zur Versteigerung vermietet.

Ich stelle daher den Antrag den Einkommensteuerbescheid gemäß der Erklärung neu zu erlassen und den Verlust, welcher sich aufgrund der Stillstandskosten und den weiterlaufenden Betriebskosten ergibt, bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.“

Das Finanzamt erließ eine abweisende **Berufungsvorentscheidung**, datiert mit 10. Feb. 2005.

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid erging am 14.Feb. 2005 (siehe Seiten 10ff).

## **2002:**

In der Umsatzsteuererklärung 2002 wurden Umsätze in Höhe von € 16.863,90 (20%) und € 5.083,23 Vorsteuern erklärt.

In der Einkommensteuererklärung wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft Gasse 12 und 14 in Höhe von € 19.487,42 erklärt. Aus der Beilage ist ersichtlich, dass keine Einnahmen erzielt worden sind.

Das Finanzamt erließ den Umsatzsteuerbescheid erklärungskgemäß. Im Einkommensteuerbescheid wurden die Verluste aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde innerhalb offener Frist Berufung eingebracht. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

*„Bei der Veranlagung des Jahres 2002 wurden die Verluste aus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft P., Gasse 12 und 14 nicht anerkannt. Es handelt sich dabei nicht um die Liebhabereiverluste der Liegenschaft Platz, 1090 Wien. Ich verweise darüber hinaus auch auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001.“*

Am 27. Aug. 2004 wurde folgendes Schreiben samt Beilagen, den Mietvertrag zwischen Frau LL. und Ihrem Sohn Herrn L. und die Vereinbarung über den Fruchtgenuss betreffend die Liegenschaft in P., eingebracht. Zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2000 wurde folgendes bemerkt:

*„Der Verlust aus der Untervermietung der Wohnung in Platz, 1090 Wien resultiert vor allem aus der Tatsache, dass der Mietvertrag mit dem Untermieter „GK“ erst im November zu Einnahmen geführt hat. Gleichzeitig können Sie der Mietvereinbarung zwischen Herrn L. und Frau Bw. entnehmen, dass diese bereits mit Monat Mai Mietzahlungen an Herrn L. zu leisten*

*hatte. Ähnliches betrifft die Liegenschaft Gasse 12 und 14 in x P.. Hierbei hat die Vermietung erst im Dezember 1998 begonnen. Es sind in diesem Jahr aber bereits diverse Ausgaben mit dieser Einkunftsquelle in Zusammenhang zu bringen.*

*Der Veranlagung des Jahres 1999 können Sie entnehmen, dass die Mietzahlungen an Herrn L., welcher aus vertraglicher Vereinbarung beruhen, niedriger sind als die Einnahmen vom Verein „GK“.*

*Der Verlust aus der Vermietung Gasse ist einerseits aus der hohen Abschreibung des nunmehr aktivierten Schwimmbades und andererseits der hohen Zinszahlungen des Jahres 1999 verursacht. Wie sie der Erklärung des Jahres entnehmen können, wäre diese Einkunftsquelle, nachdem das Schwimmbad abgeschrieben ist und eine Tilgung der Schulden stattgefunden hätte, sehr gewinnträchtig gewesen.*

*Das Jahr 2000 ist in beiden Fällen verlustbringend. Diese Verluste sind dadurch zu erklären, dass in Wien sehr hohe Ausgaben durch die Zahlung an den Rechtsanwalt in Verbindung mit der Zwangsverwaltung zu leisten waren. In P. sind nur mehr rund ein halbes Jahr Mieteinnahmen zugeflossen. Weiteres ist auch in diesem Fall eine hohe Belastung mit Rechtsanwaltskosten auffällig. Wäre die Liegenschaft in P. das ganze Jahr vermietet gewesen und wären in beiden Fällen die Rechtsanwaltskosten nicht angefallen, so hätten beide Liegenschaften einen Überschuss erwirtschaftet.*

*Bezugnehmend auf den Fragevorhalt möchte ich noch darauf verweisen, dass die unterschiedlichen Mietzahlungen in den einzelnen Jahren sich nur durch die Tatsache ergeben, dass nur im Jahr 1999 alle Monate vermietet waren.*

*Die Erklärungen betreffend die Umsatzsteuer von Frau Bw. und von Herrn L. werden nächste Woche nachgereicht. Eine Prüfung hinsichtlich der Zuteilung der einzelnen Belege zu den einzelnen Personen muss noch vorgenommen werden. Weiters möchte ich bemerken, dass auch die Jahre 2001 und 2002 bei beiden Personen berichtigt erklärt werden müssen.“*

Der Mietvertrag vom 9. Nov. 1998 und der Fruchtgenussrechtsvertrag vom 20. Jänner 1998 wurden vorgelegt:

## **Mietvertrag**

In der Präambel des Mietvertrages vom **9. Nov. 1998** zwischen L., Y., Vermieter, und Bw., Y., Mieterin ist folgendes festgehalten:

„Der Vermieter ist Eigentümer eines  $\frac{1}{4}$  Anteiles der Liegenschaft EZ xxx und zur Gänze Verfügungsberechtigt über die zusammengelegte Top Nr. 5 + 6 in 1090 Wien, Platz.

Festgehalten wird, dass die Mieterin nach dem Tod ihres Ehegatten Arch. JL. am 23.1.1979 in dessen Hauptmietvertrag eingetreten ist. Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit



abgeschlossen.

Festgehalten wird, dass die Mieterin im Bestandsobjekt Investitionen gemäß Beilage 1 getätigt hat, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Mietvertrages darstellt.

Festgehalten wird, dass die Vertragsteile derzeit im gemeinsamen Haushalt in Y., wohnen, die Mieterin jedoch die gemietete Wohnung als künftigen Alterswohnsitz haben möchte und der Vermieter dann künftig im Haus in Y. verbleiben möchte.“

Der Mietzins, beginnend mit **1.Mai 1998**, wurde mit monatlich S 13.280,- zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer vereinbart.

In einem weiteren Punkt wurde festgehalten, dass die Mieterin ausdrücklich zur gänzlichen und teilweisen Weitergabe des Bestandsobjektes berechtigt ist.

### **Fruchtgenussvertrag**

Der Fruchtgenussvertrag zwischen Bw., Gasse 12, x P. und L., Platz, 1090 Wien, betraf die Liegenschaft EZ a und EZ b beide Kat. Gemeinde P. , mit der Adresse Gasse 12 und 14., der Eigentümerin Bw. ist.

Zum Fruchtgenuss wurde folgendes festgehalten:

„Zur Bestreitung des Lebensunterhaltes räumt Frau Bw. ihrem Sohn Herrn L. den Fruchtgenuß an der unter 1. beschriebenen Liegenschaft ein.

Herr L. nimmt diesen Fruchtgenuß dankend an.

Herr L. ist berechtigt Mietverträge abzuschließen und Mietzinse zu vereinbaren.

Frau Bw. verpflichtet sich weiters sämtliche mit den Liegenschaften verbundenen Ausgaben zu tragen.“

Das Finanzamt erließ am 10. Feb. 2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

### **Die gesondert zugegangene Begründung, datiert mit 14. Februar 2005, erging zu folgenden Bescheiden des Finanzamtes:**

- Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 bis 2000 und Umsatzsteuer 1998 bis 2000.
- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1998 und 2000 und Einkommensteuer 1998 und 2000.
- Endgültigkeitserklärungsbescheid Einkommensteuer 1999
- Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 sowie Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Die Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren Umsatzsteuer 1998 bis 2000 sowie Einkommensteuer 1998 und 2000 war aufgrund der von ihnen am 10. Nov. bzw.

30. August 2004 eingereichten Abgabenerklärungen zu verfügen, da diese neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO enthalten, bei deren Kenntnis (sowie in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens) ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt worden wäre, d.h. das Finanzamt hätte im Zeitpunkt der Veranlagung dieser Abgaben bei Kenntnis der unrichtigen Besteuerungsgrundlagen sowie der weiteren Vermietungstätigkeit in x P., Gasse 12 und 14 anderslautende Bescheide erlassen.

Die Verjährungsfrist hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1998 wurde aufgrund des Ergänzungs- und Fragenvorhaltes vom 28. Juni 2004, welcher eindeutig als nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO zu werten ist, unterbrochen. Aufgrund der noch nicht ausreichend feststehenden Liebhabereivermutung erließ das Finanzamt am 27.11.2001 eine vorläufige Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999, in welcher der „Verlust“ aus der Vermietungstätigkeit in 1090 Wien, Platz, nicht anerkannt wurde. Aufgrund des weiteren Ermittlungsverfahrens und der berichtigten Abgabenerklärungen wurde der Liebhabereiverdacht nunmehr bestätigt, weshalb die vorläufig ergangene Berufungsvorentscheidung nunmehr für endgültig zu erklären war.

Die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 gem. § 299 BAO war wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes zu verfügen, da der Vorbescheid unter mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erlassen wurde und der Spruch des Bescheides daher nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung erfolgte fristgerecht, da die Einjahresfrist noch nicht verstrichen ist.

Der in der berichtigten Einkommensteuererklärungen 1998 und 2000 ermittelten Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen sowie der in der berichtigten Einkommensteuererklärung 1999 ermittelte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten betreffend die Untervermietung der Wohnung ihres Sohnes L. in 1090 Platz/Top 5-6 wird nicht berücksichtigt, da bei dieser Vermietungstätigkeit gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LiebhabereiVO Liebhaberei vorliegt.

Dies gilt ebenso für den in den berichtigten Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2000 ermittelte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betreffend die Vermietung des Einfamilienhauses in x P., Gasse 12 und 14, da auch bei dieser Vermietungstätigkeit gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LiebhabereiVO Liebhaberei vorliegt.

Nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nur solche Einkünfte zur Einkommensteuer heranzuziehen, deren Quellen auf Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss erwarten lassen. Eine Tätigkeit, die nach den Umständen des einzelnen Falles nicht geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn bzw. einen Überschuss abzuwerfen, kommt daher als Einkunftsquelle im Sinn des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht.

Dies bedeutet, dass auftretende Verluste gem. § 20 EStG Kosten der Lebensführung darstellen, ausnahmsweise auftretende Gewinne aus einer solchen Tätigkeit sind nicht zu erfassen. Nach der Rechtsprechung (VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171) muss bei typischen Liebhabereitätigkeiten (wie bei der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Eigenheimen) ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen entstehen.

### **Einkommensteuer 1998 bis 2000:**

Ad 1) Seit dem Beginn der Untervermietung der Eigentumswohnung ihres Sohnes am Platz, 1090 Wien im Jahre 1998 wurden nach den nunmehr berichtigten, in den Jahren 1998 und 2000 den Wiederaufnahmegrund bildenden Abgabenerklärungen nahezu ausschließlich „Verluste“ bzw. im Jahr 1999 ein geringer „Gewinn“ erwirtschaftet:

1998: S -148.743,-

1999: S 13.273,-

2000: S –109.698,-, dies ergibt allein in diesen drei Jahren einen Gesamt"verlust" von S - 245.168,-.

Bei genauerer Analyse der Einnahmen und Werbungskostenrelation ist ein Gesamtüberschuss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in dem oben angeführten absehbaren Zeitraum (20 bis 23 Jahren) nach Ansicht des Finanzamtes nicht erzielbar; es mangelt daher dieser Vermietungstätigkeit an der objektiven Ertragsfähigkeit. Dieser Ansicht schloss sich auch ihr steuerlicher Vertreter an, da er bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2001 und 2002 bei dieser Vermietungstätigkeit von Liebhaberei ausging und für diese keine Einkünfte mehr erklärte. Somit konnten die „Verluste“ lt. den berichtigten Abgabenerklärungen aus dieser Vermietungstätigkeit nicht berücksichtigt werden.

Ad 2) Die Einkunftsquelleneigenschaft hinsichtlich der Vermietung des Eigenheimes in x P., Gasse 12 und 14 musste vom Finanzamt auch verneint werden. Da selbst bei Annahme von Unwägbarkeiten durch den Konkurs des Mieters X., aufgrund der Einnahmen-Werbungskostenrelation (hohe Fixkosten: Gebäude-AfA, Schwimmbad-AfA, Fremdkapitalzinsen, Versicherungskosten, B&G Ausstattungs-AfA, Verwaltungskosten) und der zeitlichen Befristung des Mietverhältnisses (lt. vorliegendem Mietvertrag auf maximal 10 Jahre) kein Gesamtüberschuss mehr zu erwarten gewesen war. Selbst im einzigen Jahr der durchgehenden Vermietung war das wirtschaftliche Ergebnis stark negativ. Das Risiko von Leerstehungen des Objektes ist unter die gewöhnlichen Risiken einer Vermietungstätigkeit zu subsumieren und stellt keine Unwägbarkeit dar.

In den Jahren 1998 bis 2002 wurden folgende „Verlust“ erwirtschaftet:

1998: S –130.467,- (Additionsfehler Überschussrechnung erklärt S – 73.025,-)

1999: S – 230.615,- (einziges Jahr, in dem das Objekt durchgehend vermietet war)

2000: S – 350.129,-

2001: S – 277.641,- (ohne Ansatz der Schwimmbad-AfA!)

2002: S - 268.153,- (ebenfalls ohne Ansatz der Schwimmbad-AfA !).

Somit ergibt sich für diese Jahre einen Gesamt"verlust" von S – 1.257.005,- (ohne Ansatz von S 355.324,- Schwimmbad-AfA für 2001 und 2002). Weitere Einkünfte aus dieser Vermietungstätigkeit sind nicht mehr zu erwarten, da die Liegenschaft lt. Grundbuch am 25.1.2002 veräußert wurde. Aus dem vorliegenden Mietvertrag ist außerdem zu ersehen, dass die Vermietung auf einen begrenzten Zeitraum von 5 Jahren mit einmaliger Verlängerungsmöglichkeit um weitere 5 Jahre, somit für maximal 10 Jahre geplant war. Das positive Gesamtergebnis hätte in diesem Fall der Vermietung auf einen begrenzten Zeitraum von maximal 10 Jahren innerhalb dieses Zeitraumes erzielt werden müssen. Dies ist aber nach vorliegendem Zwischenergebnis von fünf Jahren ausgeschlossen, es liegt daher auch bei dieser Vermietungstätigkeit wie schon zu Beginn ausgeführt, Liebhaberei gemäß § 1 Abs.2 Z 3 LVO vor.

Somit konnten die „Verluste“ lt. den berichtigten Abgabenerklärungen nicht berücksichtigt werden und war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen.

### **Umsatzsteuer 1998 bis 2000 und 2002:**

Gemäß § 2 Abs.5 UStG Z 1 1994 liegt in den Fällen der „kleinen“ Vermietung bei Liebhaberei auch keine Unternehmereigenschaft vor, die Umsatzsteuer und Vorsteuer sind daher zu neutralisieren. Demnach waren die Umsätze aus der Untervermietung der Wohnung ihres Sohnes am Platz, 1090 Wien in den Jahren 1998 bis 2000 und 2002 mit 0,- festzusetzen, die dafür geltend gemachten Vorsteuern sind daher nicht abzugsfähig. Die Korrektur des Umsatzsteuerbescheides 2001 konnte mangels geeigneten Verfahrenstitels nicht vorgenommen werden. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.“

Gegen folgende Bescheide wurde Berufung (Vorlageantrag) erhoben:  
 Einkommensteuerbescheid 1998 vom 11.02.2005, Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 11.02.2005, Einkommensteuerbescheid 1999 vom 11.02.2005, Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 11.02.2005, Einkommensteuerbescheid 2000 vom 11.02.2005, Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 11.02.2005, Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 11.02.2005. Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 werden zur Vorlage gebracht.

Begründung:

1.) Im Zuge der Übernahme der steuerlichen Vertretung von Herrn L. und Frau Bw. wurde am 08.11.2002 eine Berufung gegen den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1999 von Herrn L. eingebracht. Dies war notwendig, da in Unkenntnis der rechtlichen Situation das Einkommen aus Vermietung und Verpachtung von Herrn L. und von Frau Bw. in den Jahren falsch erklärt wurde. Aufgrund des an Herrn L. eingeräumten Fruchtgenussrechts hat eine Prüfung ergeben, dass es sich in steuerlicher Hinsicht um ein Brutto-Zuwendungsfruchtgenussrecht handelt.

In weiterer Folge hat das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk betreffend die Steuernummer xy von Herrn L. ein Ergänzungsansuchen eingebracht, bei dem nebst der Berichtigung der Umsatzsteuererklärung für die Jahre 1998 - 2000 von Herrn L. auch berichtigte Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1998-2000 von Frau Bw. urgirt wurden. Im Zuge unserer Vertretung wurden daher berichtigte Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen mit den entsprechend korrigierten Einnahmen- und Werbungskostenrechnungen beim Finanzamt eingereicht.

Durch die Überprüfung der wiederaufgenommenen Jahre 1998 - 2000 wurde auch festgestellt, dass die Jahre 2001 und 2002 nicht richtig erklärt wurden. Die Verluste dieser Jahre sollten unter Berücksichtigung der Entwicklung der Jahre 1998 - 2000 entgegen der ursprünglichen Erklärungen höhere Verluste sein. Dies aufgrund der Tatsache, dass erst im Zuge der Wiederaufnahme und der Überprüfung der Jahre 1998-2000 die Herstellungskosten des Schwimmbades in der Liegenschaft Gasse 12 und 14, x P., richtig ermittelt werden konnten und die Abschreibung des Schwimmbades in den Jahren 2001 und 2002 nicht berücksichtigt wurde.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 27.11.2001 wurde betreffend das Einkommen aus der Liegenschaft Platz/Top 5-6, 1090 Wien, vorläufig Liebhaberei unterstellt. Im Zuge der Wiederaufnahme sollte nochmals geprüft werden, ob es hierbei tatsächlich um einen Liebhabereibetrieb handelt. Dies wurde vom Finanzamt bejaht.

Darüber hinaus wurde vom Finanzamt betreffend die Liegenschaft x P., Gasse 12 und 14, mit der Bescheidbegründung vom 14.02.2005 ebenfalls Liebhaberei unterstellt.

Ich berufe daher gegen die oben genannten Bescheide aus folgenden Gründen: Gasse **12 und 14**, x P.:

In der Bescheidbegründung wird angeführt, dass selbst bei Annahme von Unwägbarkeiten durch den Konkurs des Mieters X. aufgrund der Einnahmen-Werbungskostenrelation ein Gesamtüberschuss nicht zu erwarten gewesen wäre. Diesem Argument wird aufgrund der ausführlichen unteren Erläuterungen widersprochen. Weiteres wird in der Bescheidbegründung angeführt, dass aufgrund der Befristung des Mietvertrages auf max. 10 Jahre ein Beobachtungszeitraum auf diesen Zeitraum verkürzt werden muss. Dieses Argument ist zumindest sehr verwunderlich, da Mietverträge üblicherweise mit einer Befristung von 3 Jahren abgeschlossen werden und auch die Liebhabereiverordnung einen Beobachtungszeitraum von mind. 20 Jahren zur Erzielung des Gesamtüberschusses vorschreibt. Dem Argument der Bescheidbegründung folgend müssten daher aufgrund der üblichen Bindungsfristen die Gesamtüberschüsse innerhalb von 3 Jahren erzielt werden. Diese Begründung des Finanzamtes wird daher unter Berufung auf den Inhalt der Liebhabereiverordnung und dem dort festgehaltenen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren sowie auf die entsprechenden Erläuterungen in den Erlässen bestritten.

Zu den Behauptungen, dass die Einnahmenwerbungskostenrelation zu keinem Gesamtüberschuss führen kann, sei Folgendes erläutert:

Frau Bw. war aufgrund von Rechtsstreitigkeiten mit den finanzierenden Banken in den Jahren mit ungewöhnlich hohen Kosten aus Rechtsberatung belastet. Diese Rechtsstreitigkeiten dienten vor allem dem Erhalt der Liegenschaften als Einkunftsquelle und sind als solche nicht als nachhaltig anzusehen.

Die Qualität als Einkunftsquelle wird schon dadurch belegt, dass trotz der Rechtsstreitigkeiten im Jahre 1998 die Vermietung der Liegenschaft begonnen hat. Der Mietvertrag zwischen Herrn L. als Vermieter (ich verweise auf den Brutto-Zuwendungsfruchtgenuss) und der Firma T.GmbH durch den Alleingesellschafter und Geschäftsführer X. wurde am 30.11.1998 zur Vergebührung beim Finanzamt für Gebühr- und Verkehrssteuern angezeigt. Die Vermietung hat am 15.12.1998 begonnen. Im Mietvertrag unter Pkt.2 wurde auch vereinbart, dass ohne Anpassung des Mietzinses ein Schwimmbad zu erstellen war. Der Verlust des Jahres 1998 in Höhe von € 9.481,- wird damit begründet, dass in diesem Jahr Stillstandskosten zum Abzug gebracht wurden, weiteres erhöhte Instandhaltungskosten aufgrund der vertraglichen Vereinbarung und Rechtsberatungskosten aus den Rechtsstreitigkeiten das Ergebnis belastet haben. Die in dem Jahr zum Abzug gebrachte Maklerprovision beweist weiteres die Absicht die Liegenschaft zu vermieten und damit auch Einkünfte zu erzielen.

Im Jahr **1999** war die Liegenschaft durchgehend vermietet. Aufgrund eines Pfändungsurteils wurden in diesem Jahr sehr hohe Zinszahlungen geleistet (€ 19.206,-) die daher auch als nicht regelmäßig anzusehen sind. Des weiteren fielen in dem Jahr Rechtsanwaltskosten in Höhe von € 6.776,- an, welche sich auch aufgrund der Unwägbarkeiten aus den Rechtsstreitigkeiten ergeben. Abschließend wird indem Jahr eine hohe Abschreibung betreffend das fertig gestellte Schwimmbad auf die Abschreibung des Schwimmbads mit 10 Jahren festgesetzt, welches eine wesentliche Bedeutung für die beigelegte Prognoserechnung hat. Wenn man diese außergewöhnlichen Kosten der Rechtsberatung und der aufgrund einer Pfändung veranlassten Zinszahlungen weglässt, wäre in diesem Jahr ein Gewinn von € 9.214,- erzielt worden.

Im Jahr **2000** wurde nur in 7 Monaten Miete eingenommen, da der Mieter wegen möglichen Betrugsdelikten inhaftiert wurde und in weiterer Folge der Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet wurde. Um die Ansprüche aus dem Mietvertrag weiter zu wahren, wurde dieser auch nicht aufgekündigt. Weiteres fielen in dem Jahr wiederum außergewöhnlich hohe Rechtsberatungskosten in Höhe von € 12.744,41 an. Beim Schwimmbad, welches im Vorjahr in Betrieb genommen wurde, fielen noch diverse Herstellungskosten bezüglich des Nebengebäudes an, welche ebenfalls berücksichtigt wurden und die Abschreibung in dem Jahr nochmals erhöht haben.

Die Überschussrechnung des Jahres 2001 zeigt, dass nunmehr Instandhaltungskosten von € 1.000,87 angefallen sind, aber dennoch sehr hohe Rechtsberatungskosten in Höhe von € 5.941,10 angefallen sind. Wie bekannt flossen in diesem Jahr keine Mieteinnahmen zu, sodass ein Verlust von € 20.176,99 erklärt wurde. In der beigelegten Prognoserechnungen wurde dieser Verlust um die Abschreibung des Schwimmbades erhöht (!).

Im Jänner 2002 wurde dann die Liegenschaft aufgrund gerichtlicher Versteigerung veräußert. Die in dem Jahr bezahlten Kosten für das Gebäude sowie die Rechtsberatung wurden dabei zum Abzug gebracht. In der Prognoserechnung wurde nun berücksichtigt, dass der Verlust laut Erklärung um ein ganzes Jahr Schwimmbadabschreibungen erhöht wurde(!).

Zur Erläuterung der oben bereits mehrmals zitierten Prognoserechnung, welche sich in Beilage befindet, möchte ich bemerken, dass ab dem Jahr 2003 eine weitere Vermietung entsprechend dem vereinbarten Mietzins laut vorliegenden Vertrag unterstellt wird. Weiteres wird im besonderen die Abschreibung des Schwimmbads über einen Zeitraum von 10 Jahren berücksichtigt (auch in den Jahren 2001 und 2002 !). Die Position sonstige Ausgaben wurde ermittelt, in dem die erklärten Jahre dahingehend untersucht wurden, welche Ausgaben als jährlich wiederkehrend anzusehen sind. Hierbei handelt es sich vor allem um Betriebskosten die nicht auf den Mieter abgewälzt werden können und Kosten für Büromaterial, Telefonate, Fahrtkosten und dergleichen. In Summe wurde hierbei ein gemittelter Betrag von € 5.100,- pro Jahr errechnet. Weiteres wurden marktübliche Zinszahlungen von jährlich € 6.000,-

unterstellt. Somit ergibt sich eine jährliche Belastung an sonstigen Kosten von € 11.100,-. Dieser Betrag wird im gleichen Maß wie die Mieteinnahme valorisiert. Im Jahr 2003 wurden die sonstigen Kosten um € 25.000,- erhöht, da in diesem Jahr nochmals erhöhte Zinszahlungen an die Banken geleistet wurden. Die Erklärung für das Jahr 2003 wurde noch nicht eingereicht. Das Ergebnis der belegten Prognoserechnung betreffend die Liegenschaft in P. zeigt nun eindeutig, dass selbst unter der Berücksichtigung erhöhter Verluste der Jahre 2001 und 2002 bereits im 18. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erreicht wird. Es ist weiteres zu sehen, dass ab dem 7. Jahr der Vermietung bereits positive Einkünfte erzielt werden und ab dem 13. Jahr der Vermietung diese Einkünfte sogar als erheblich anzusehen sind. Wenn man den Beobachtungszeitraum auf 23 Jahre ausdehnt, so ergibt sich für diese Vermietung ein Gesamtüberschuss von über € 114.000,-. Als Valorisierung der Einnahmen und Ausgaben über die Jahre des Beobachtungszeitraums wurden lediglich 2% p.A. an Steigerung angenommen. Ich möchte bemerken, dass eine gemittelte Preissteigerung über 20 Jahre als sehr restriktiv anzusehen ist. Bei einer Valorisierung von 3,5% ist der Gesamtüberschuss bereits im 17. Jahr erreicht und beträgt am Ende des 23. Jahres über € 177.000,-.

Ich denke, dass diese Rechnung klar versinnbildlicht, dass es sich hierbei keinesfalls um eine Liebhaberei handeln kann. Die Verkürzung des Beobachtungszeitraums auf 10 Jahre wurde bereits oben beeinsprucht. Ich möchte weiteres darauf hinweisen, dass auch die Judikatur die Auffassung vertritt, dass das Kriterium des Gesamtüberschusses unabhängig von Ereignissen zu beurteilen ist, die aufgrund von unvorhersehbaren und daher nicht zu berücksichtigenden Unwägbarkeiten eintraten (Vergleiche VwGH 03.07.1996, 96/13/0171, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz 30,4). Die Tatsache, dass die Liegenschaft Ende Jänner 2002 gerichtlich versteigert wurde, verkürzt daher den Beobachtungszeitraum ebenfalls nicht.

#### **Platz, 1090 Wien**

Zu der Bescheidebegründung hinsichtlich der Bescheide der Jahre 1998-2000, welche ebenfalls im Zuge der Wiederaufnahme auch hinsichtlich der o.g. Liegenschaft neu erlassen wurden, ist zu bemerken, dass sich der steuerliche Vertreter keinesfalls der Meinung des Finanzamtes anschloss, dass es sich hierbei um einen Liebhabereibetrieb handelt. Die Tatsache, dass in den Jahren 2001 und 2002 keine Einkünfte aus dieser Quelle erklärt wurden ist damit zu begründen, dass nach Übernahme der Vertretung mitgeteilt wurde, dass es sich aufgrund bescheidmäßiger Feststellung hierbei um einen Liebhabereibetrieb handelt. Zum Zeitpunkt der Erklärung des Jahre 2001 und 2002 war der Bescheid des Jahres 1999 in dessen Begründung stand, dass vorläufig Liebhaberei festgestellt wird, nicht bekannt. Im Zuge der Errichtung der Einnahmen/Ausgabenrechnung wurde lediglich die Unterlagen für die Liegenschaft in P. übergeben.

Zur Entwicklung der Verluste in den Jahren 1998- 2000 der hier behandelten Liegenschaft ist zu bemerken, dass im Jahr 1998 die Untervermietung an den Verein „GK “ erst im November begonnen hat. Gleichzeitig wurde der Hauptmietvertrag zwischen Frau Bw. und Herrn L. bereits mit Wirkung Mai 1998 abgeschlossen, sodass sich daraus zwingend ein Verlust ergibt. Weiteres sind in dem Jahr erhöhte Kosten aus der Vertragserrichtung zum Abzug gebracht worden. Das Jahr 1999 ist repräsentativ. Aufgrund diverser Besprechungen sind allerdings auch in dem Jahr erhöhte Fahrtkosten angesetzt worden, da diese aufgrund der Rechtsstreitigkeiten notwendig waren. Im Jahr 2000 ist der Verlust vor allem mit den enormen Rechtsberatungskosten von über ATS 127.000,- aus der dort eingesetzten Zwangsverwaltung den ebenfalls erhöhten Fahrtkosten aus diversen Besprechungen zu begründen. Diese Kosten sind nicht nachhaltig, da mit Abschluss der Rechtstreitigkeiten diese Kosten weggefallen sind.

Zusammenfassend ist zu dieser Liegenschaft zu bemerken, dass die vertraglich belegten Mieteinnahmen aus der Untervermietung an den Verein „GK “ sowie die vertraglich belegten weit niedrigeren Mietzahlungen an Herrn L. zwingend zu einem Gewinn führen müssen.

Ich verweise daher auf die beiliegenden Prognoserechnung. In dieser wurde berücksichtigt, dass der Mietvertrag mit dem Grünen Kreis im Juni 2003 ausgelaufen ist. In der Zwischenzeit wurde mit diversen Maklern gesprochen und es gibt auch schon konkrete Verhandlungen mit dem Umweltbundesamt als neuen Untermieter. Eine Besichtigung der Liegenschaft hat im Herbst 2004 erfolgt. Es ist daher bei der Erstellung der Prognoserechnung eine Vermietung ab dem Monat Juli 2005 unterstellt worden. Der Mietzins soll € 8/m<sup>2</sup> betragen. Die sonstigen Kosten wurden ermittelt, in dem die tatsächlichen Ausgaben unter Berücksichtigung weggefallener Rechtsstreitigkeiten der letzten Jahre herangezogen und gemittelt wurden. Auch hier ist ersichtlich, dass die Verluste der Jahre 1998-2000 und darüber hinaus die unterstellten aber nicht veranlagten Verluste aus der weggefallenen Untervermietung an den Grünen Kreis entsprechend der Prognose bis 2014 durch den bis dahin erzielten Gesamtüberschuss abgedeckt sind. Es ist auch dieser Prognoserechnung zu entnehmen, dass selbst unter den vorsichtigen Annahmen von überhöhten Werbungskosten ohne einer sehr niedrigen Valorisierung ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist.“

Prognoserechnung von Bw.: Gasse x P.

Zahlen in €/Betriebskosten bleiben als Durchläufer außer Ansatz

Valorisierung: 2,00%

Jahr:	1-3 1998-2000	4 2001	5 2002	6 2003	7 2004	8 2005	9 2006	10 2007	11 2008	12 2009	13 2010
Mieteinnahmen:				30.534,68	31.145,37	31.768,28	32.403,65	33.051,72	33.712,76	34.387,01	35.074,75
Abschreibung Schwimmbad:		12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	0,00
Abschreibung Gebäude:				4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54
Sonstige Kosten:		20.176,99	19.487,42	36.100,00	11.322,00	11.548,44	11.779,41	12.015,00	12.255,30	12.500,40	12.750,41
Gewinn/Verlust	-51.685,00	-33.088,22	-32.398,65	-22.488,09	2.900,60	3.297,07	3.701,47	4.113,95	4.534,69	4.963,84	18.312,80
Ergebnis kumulativ	-51.685,00	-84.773,22	-117.171,87	-139.659,96	-136.759,36	-133.462,29	-129.760,82	-125.646,87	-121.112,18	-116.148,34	-97.835,54
Jahr:	14 2011	15 2012	16 2013	17 2014	18 2015	19 2016	20 2017	21 2018	22 2019	23 2020	
Mieteinnahmen:	35.776,25	36.491,77	37.221,61	37.966,04	38.725,36	39.499,87	40.289,86	41.095,66	41.917,57	42.755,93	
Abschreibung Schwimmbad:											
Abschreibung Gebäude:	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	
Sonstige Kosten:	12.750,41	13.005,42	13.265,53	13.530,84	13.801,45	14.077,48	14.359,03	14.646,21	14.939,14	15.237,92	
Gewinn/Verlust	19.014,29	19.474,81	19.944,54	20.423,66	20.912,36	21.410,84	21.919,29	22.437,91	22.966,89	23.506,46	
Ergebnis kumulativ	-78.821,25	-59.346,44	-39.401,90	-18.978,24	1.934,12	23.344,97	45.264,26	67.702,16	90.669,06	114.175,52	



## Prognoserechnung von Bw.: S.Platz 1090 Wien

Zahlen in €/Betriebskosten bleiben als Durchläufer außer Ansatz

Valorisierung: 2,00%

Jahr:	1-3 1998-2000	4 2001	5 2002	6 2003	7 2004	8 2005	9 2006	10 2007	11 2008	12 2009	13 2010
Mieteinnahmen:		14.476,43	14.765,96	7.530,64	0,00	7.968,00	16.254,72	16.579,81	16.911,41	17.249,64	17.594,63
Mietausgaben:		11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14
Sonstige Kosten:		1.100,00	1.122,00	1.144,44	1.167,33	1.190,68	1.214,49	1.238,78	1.263,55	1.288,83	1.314,60
Gewinn/Verlust	-17.817,00	1.795,29	2.062,81	-5.194,94	-12.748,47	-4.803,82	3.459,09	3.759,89	4.066,71	4.379,67	4.698,89
Ergebnis kumulativ	-17.817,00	-16.021,71	-13.958,90	-19.153,84	-31.902,32	-36.706,13	-33.247,05	-29.487,15	-25.420,44	-21.040,77	-16.341,88
Jahr:	14 2011	15 2012	16 2013	17 2014	18 2015	19 2016	20 2017	21 2018	22 2019	23 2020	
Mieteinnahmen:	17.946,52	18.305,45	18.671,56	19.045,00	19.425,90	19.814,41	20.210,70	20.614,92	21.027,21	21.447,76	
Mietausgaben:	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	
Sonstige Kosten:	1.314,60	1.340,89	1.367,71	1.395,07	1.422,97	1.451,43	1.480,46	1.510,06	1.540,27	1.571,07	
Gewinn/Verlust	5.050,78	5.383,42	5.722,71	6.068,79	6.421,78	6.781,84	7.149,10	7.523,71	7.905,81	8.295,54	
Ergebnis kumulativ	-11.291,10	-5.907,68	-184,98	5.883,81	12.305,60	19.087,44	26.236,54	33.760,25	41.666,06	49.961,60	

**2003:**

In der Einkommensteuererklärung 2003, vom Vertreter am 6. Juli 2005 eingebracht, wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit - € 19.621,87 erklärt.

Betreffend die Wohnung S.Platz wurde ein Verlust in Höhe von € 6.308,0 erklärt. Betreffen die Liegenschaft Gasse wurde ein Verlust in Höhe von € 13.313,84 erklärt. Die Einnahmen betrugen € 0,00. In der Umsatzsteuererklärung wurden Umsätze mit € 10.149,61 und Vorsteuern iH von € 2.913,75 erklärt.

Am 19. Juli 2005 wurden berichtigte Erklärungen eingebracht.

Der Verlust betreffend die Wohnung S.Platz wurde um Zinsen in Höhe vom € 3.571,00 erhöht und der Verlust betreffend Gasse um € 21.423,00 erhöht.

Das Finanzamt anerkannte die Verluste nicht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 0,00 festgestellt. Ebenso wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen mit 0,00 festgestellt. Die Bescheide ergingen am 28. Juli 2005. In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung verwies der Bw. auf die vorgelegte Prognoserechnung.

Der UFS als Berufungsbehörde ersuchte die Bw. ergänzend folgende Fragen zu beantworten:

Die Bw. wurde ersucht anzugeben, wo sie und ihr Sohn vor 1998 gewohnt haben bzw. wo sie derzeit wohnen. Vorzulegen seien die Unterlagen betreffend die hohen Beratungskosten, damit geklärt werden kann, wieweit die Kosten mit den Einnahmen aus den beiden Grundstücken im Zusammenhang stehen:

Betreffend die Wohnung Platz wurde die Bw. ersucht den Mietvertrag zwischen ihr und dem Mieter „GK “ und die fehlenden Überschussrechnungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 vorzulegen.

Betreffend das Grundstück Gasse wurde die Bw. ersucht den Mietvertrag zwischen ihr und dem Mieter Max van Damm vorzulegen.

Der Vertreter der Bw. führt Folgendes aus:

Platz:

„In Beantwortung Ihrer Frage wann und wo die Herrschaften in den Jahren ab 1979 gewohnt haben möchte ich mitteilen, dass es in der Zeit von 1979 bis 1998 mehrer Wohnsitze gab: K. bis zum Verkauf im Jahre 1988, P. bis zur Vermietung an die Firma T.GmbH und Wien bis zur Vermietung an den Verein „GK “, von 1987 bis heute, aber auch Y. .

An dieser Stelle muss zum besseren Verständnis erklärt werden, dass die Erbmasse nach JL.

aus einem sanierungsbedürftigen Einfamilienhaus in K., sowie ein technisch auf Stand der Zwischenkriegszeit verbliebenen Hausanteil am Platz (Baujahr 1905) – aber keine Barmittel bestanden.

Das Haus Gasse 12 und 14 (**Baujahr 1912**) stammt wiederum aus der Erbmasse nach M. (Mutter) und bedurfte aufwändiger Sanierungsmaßnahmen, um es überhaupt bewohnbar zu machen.

Eben diese, mit größtenteils Fremdmittel und erheblichem persönlichen Einsatz durchgeführten Sanierungen, ergaben in Folge Ende der 90er Jahre vorhandener Hochzinsphase und dem bekannten Verhalten beteiligter Banken, die dann erheblichen Probleme, welche letztendlich mit der zwangsweisen Veräußerung der Liegenschaft ihr Ende fand.

Die Wohnung am S.Platz steht derzeit zur Vermietung und soll **in absehbarer Zeit nicht als Alterswohnsitz** dienen.

Zur Frage der erhöhten Mietzinses ist folgendes zu bemerken:

Der Mietzins wurde bewusst im oberen Preisband – sogar ein wenig darüber angesetzt, denn der Mietvertrag gestattet ausdrücklich die gänzliche Untervermietung. Weiters enthält der Mietvertrag ausdrücklich keine Indexanpassungsklausel.

Das Motiv bei Vertragsschließung war eine fix kalkulierte Miete für die nächsten Jahre zu vereinbaren, die beiden Vertragsparteien fixe Konditionen bietet. In der Beilage finden Sie des Weiteren eine bereits mehrfach an das Finanzamt ausgehändigte Kopie des Mietvertrages an den Grünen Kreis.

Zur Frage, warum betreffend die Liegenschaft 1090 Wien für die Jahre 2001 und 2002 keine Überschussrechnung abgegeben wurde, ist folgendes zu vermerken:

Wir haben im Dezember 2001 das Mandat zur Vertretung von Frau Bw. übernommen. In der Folge haben wir die Erklärungen anfangend mit dem Jahr 2001 in Vertretung eingereicht. Anfangs wurde uns von unserer Mandantschaft mitgeteilt, dass das Finanzamt festgestellt hat, dass es sich bei der Untervermietung Frau Bw. an den Verein „GK“ um einen Liebhabereibetrieb handelt und es wurde daher keine Überschussrechnung für die Quelle eingereicht. In weiterer Folge wurde in Zusammenarbeit mit dem Finanzamt einige Richtigstellungen betreffend die Sachverhalte durchgeführt, insbesondere in Zusammenarbeit mit Herrn Mag. Zach. Im Rahmen dessen wurde eine Wiederaufnahme der Jahre 1998 bis 2000 von Amts wegen eingeleitet. Es wurde festgestellt, dass es sich im Rahmen der Einkunftsquelle der Untervermietung 1090 Wien zwar um einen Liebhabereibetrieb handelt, dies allerdings nicht die umsatzsteuerlichen Folgen tangiert und es wurde somit nur eine Berichtigung hinsichtlich der Umsatzsteuer vorgenommen. Wir haben allerdings im Schreiben

vom 27. Aug. 2004, welches in Kopie beiliegt, im Absatz darauf aufmerksam gemacht, dass auch die Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 berichtigt werden muss. Da die Bescheide dieser Jahre allerdings rechtskräftig sind, kann auch hier wiederum nur im Rahmen einer Wiederaufnahme eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt werde.

Zur Klärung der Relevanz dieser wieder aufgenommenen umsatzsteuerlichen Veranlagungen ist auch zu bemerken, dass im Besonderen bei der Liegenschaft in P. ein Fruchtgenussrecht besteht. Da allerdings sehr viele Rechnungen auf den Namen von Herrn L. ausgestellt wurden, sind diese umsatzsteuerlich ihm zuzurechnen, obwohl im Rahmen der Zuteilung des Fruchtgenusses die Einkunftsquelle Frau Bw. zuzurechnen ist.

Zur Frage der „sonstigen Ausgaben“ in der Überschussrechnung des Jahres 2003 und der Differenz zur Prognoserechnung ist folgendes zu bemerken:

Die Prognoserechnung wurde im Rahmen der Berufung im Februar 2005 erstellt. Die Unterlagen für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 2003 haben wir allerdings erst im Juli erhalten. Es sind daher in der Prognoserechnung noch nicht die konkreten Zahlen aus der Veranlagung des Jahres 2003 enthalten. Man ist bei den sonstigen Kosten von einem langfristigen Durchschnitt ausgegangen, welcher auch jährlich zinseszinsmäßig angepasst wurde. Darüber hinaus ist zu bemerken, dass im Grundsatz durch die einerseits vereinbarte ausgabenseitige Fixmiete und die andererseits einnahmeseitig jährlich valorisierte Miete auch zu erkennen ist, dass es Frau Bw. auf diese Art und Weise in der langen Frist auch ermöglicht wurde, Kosten zu tragen. Abschließend muss bemerkt werden, dass die Erhaltungspflicht des Mieters nur das Innere der Wohnung, nicht aber die Außenfenster sowie die Allgemeinteile des Hauses betrifft. Die geringfügigen Reparaturen, welche in der Wohnung stattgefunden haben, können durch die einnahmenseitige jährliche Mieterhöhung im Verhältnis zu der fixen ausgabenseitigen Miete leicht bezahlt werden und sind wie erwähnt im langen Schnitt mit jährlich € 1.100,- plus Valorisierung in der Prognoserechnung aufgenommen.

Zu der Frage betreffend das Einfamilienhaus in P. ist zunächst zu bemerken, dass hinsichtlich Ihres Hinweises auf die Differenz zwischen der Prognoserechnung und den Ausgaben für das Jahr 2003 auf das oben gesagte verwiesen wird. Darüber hinaus sind zur Frage der Errichtung des Schwimmbades und des vereinbarten Mietzinses folgende Ausführungen zu tätigen. Das Schwimmbad wurde über lange Zeit errichtet. Zu Beginn des Mietvertrages war nur der Rohbau fertig gestellt. Der Mieter, die Firma T.GmbH, war auf Grund der repräsentativen Wirkung – bzw. durch die negative Wirkung des vorhandenen Rohbaus interessiert – bzw. machte den Abschluss des Mietvertrages von der Fertigstellung des Schwimmbades abhängig. Eine Mieterhöhung wäre in Anbetracht dieser Situation unmöglich gewesen – wohl auch

deshalb wurde dieser Punkt extra in den Mietvertrag aufgenommen:

*„Die Fertigstellung und mögliche Benutzung des Schwimmbades erfolgt bis zum Beginn der Badesaison. Der im Folgenden vereinbarte Mietzins verändert sich mit der Inbetriebnahme des Schwimmbades nicht“ (Mietvertrag 2. Mietgegenstand)*

Zur Frage der Rechtsberatungskosten welche als Werbungskosten angesetzt wurden und die Liegenschaften Gasse 12 und 14 wie auch Platz, 1090 Wien betrafen, ist folgendes auszuführen:

Die Rechtsberatungskosten stehen in direkter Verbindung mit den Streitigkeiten mit den kreditgebenden Banken, die die Sanierungsmaßnahmen finanziert haben, welche die Vermietung überhaupt erst möglich machten. Weiters entstandene Kosten, die im Zusammenhang mit der Richtigstellung der behaupteten Forderungen aus Zins- und Kapital dienten. Es wurden weiters ununterbrochen Umschuldungsverhandlungen geführt und versucht durch Experten den Standpunkt von Frau Bw. in Sachen Zinsklausel zu bestätigen. Der Konkursantrag des Hauptgläubigers Erste Bank verbunden mit gerichtlichen Maßnahmen anderer Banken, stammte aus dem Jahre 1999. Im Juli 2000 wurde ein Ausgleichsantrag gestellt, der von allen Banken bekämpft wurde. Diese Kosten sowie die Abwehr von Kündigungsmaßnahmen seitens der Mehrheitseigentümer am S.Platz im Rahmen einer Zwangsverwaltung sowie Streitigkeiten über die Sanierungsleistungen in P. ergaben die hohen Rechtsberatungskosten, die den Erhalt der Einkunftsquelle sichern sollten.

Abschließend finden Sie zur Darstellung der komplizierten Situation eine Sachverhaltsdarstellung, welche am 3. Dezember 2002, allerdings für die Steuernummer von Herrn L., an das Finanzamt gesendet wurde. Da hier natürlich eine Verknüpfung zwischen den Personen besteht, gilt das dort Gesagte im gleichen Maße für Frau Bw. und soll einen Überblick über die Entstehung dieser schwierigen Situation ergeben.

Abschließend ist, unabhängig von diversen Detailfragen, die in diesem Zusammenhang ausgekommen sind, grundsätzlich Folgendes festzustellen:

Den Mietverträgen ist zu entnehmen, dass die Liegenschaften jeweils gut zu vermieten waren und hohe Mieteinnahmen erzielt hätten. Es ist hier in diesem Fall im Besonderen eine Verknüpfung unglücklicher Umstände. So war es von Seiten des Vermieters sicher nicht gewollt, dass der Mieter betreffend die Liegenschaft in P. insolvent wird. Die weitere intensive Auseinandersetzung mit den Banken haben allerdings schon zum Zeitpunkt der Insolvenz eine Nachvermietung der Liegenschaft nahezu unmöglich gemacht, da bereits mehrfache Exekutionsanträge eingereicht wurden und es letztendlich ja auch zu einer Zwangsversteigerung der Liegenschaft gekommen ist. Zu einer objektiven Beurteilung muss

allerdings klar gestellt werden, dass dieses nicht im Willen der Liegenschaftseigentümer entstanden ist, sondern die Vermietung als Einkunftsquelle gedacht war und in Anbetracht der hohen Mieten, welche auch den Mietverträgen zu entnehmen sind, diese Liegenschaften äußert gewinnbringend gewesen wären. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach festgestellt hat ist bei der Beurteilung als Einkunftsquelle festzustellen, ob diese tauglich gewesen wäre. Die Tatsache, dass die Zwangsversteigerung der Vermietung eine Ende gesetzt hat, darf hierbei keine Rolle spielen. Es ist korrekt, dass ein Gesamtüberschuss noch nicht erzielt und auch noch nicht erzielt werden konnte. Wir wiederholen aber nochmals, dass anhand der hohen Mieten, trotz der hohen Investitionen durch die Vermietung ein erheblicher Gesamtüberschuss entstanden wäre. Wir ersuchen daher nochmals die grundsätzlichen Überlegungen in die Beurteilung der Situation einfließen zu lassen.“

Am 16. Juli 2008 fand ein Erörterungsgespräch statt. Anwesend waren der steuerliche Vertreter Mag. Michael Böck, L., der Sohn der Bw. und als Amtsvertreter Mag. Zach.

Es wurde der Sachverhalt und das Berufungsbegehren festgehalten. Zum Sachverhalt wurde nicht Neues vorgebracht; allerdings wurde festgehalten, dass adaptierte Prognoserechnungen im Sinne der VwGH-Rechtsprechung vorgelegt werden, Unterlagen betreffend die Kredite, und Rechtsberatungskosten und Überschussrechnungen für die Jahre 2001 und 2002 betreffend die Wohnung S.Platz bis September 2008 vorgelegt werden würden. Nachdem bis Anfang Oktober keine Unterlagen vorgelegt worden sind, wurde der Bw. schriftlich ersucht die oa. Unterlagen bis 24. Oktober vorzulegen.

Nachdem mehrmalige Fristverlängerungsansuchen fand die mündliche Verhandlung am 11. März 2009 statt.

Von dem Vertreter der Bw. wurde am 25. Feb. 2009 ein vorbereitender Schriftsatz, adaptierte Prognoserechnungen und für die Jahre 2001 und 2002 Einnahmen-Ausgabenrechnungen nachgereicht. Weiters wurden Kopien von Kontoauszügen, Erlagscheinen, Schuldenkonten nachgereicht.

**Prognoserechnung**

Zahlen in €/Betriebskosten bleiben als Durchläufer außer Ansatz

Miete wie im alten Vertrag: ATS 35000/Monat  
 Valorisierung: 3,50%

Jahr:	1-3 1998-2000	4 2001	5 2002	6 2003	7 2004	8 2005	9 2006	10 2007	11 2008	12 2009	13 2010
Mieteinnahmen:				30.543,75	54.354,00	32.719,23	33.864,40	35.049,66	36.276,40	37.546,07	38.860,18
Abschreibung Schwimmbad:		12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	12.911,23	0,00
Abschreibung Gebäude:				4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54
Sonstige Kosten:		20.176,99	19.487,42	26.275,45	11.488,50	11.890,60	12.306,77	12.737,51	13.183,32	13.644,73	14.122,30
Gewinn/Verlust	-51.685,00	-33.088,22	-32.398,65	-12.654,47	25.942,73	3.905,86	4.634,86	5.389,38	6.170,31	6.978,57	20.726,34
<b>Ergebnis kummulativ</b>	<b>-51.685,00</b>	<b>-84.773,22</b>	<b>-117.171,87</b>	<b>-129.826,34</b>	<b>-103.883,61</b>	<b>-99.977,75</b>	<b>-95.342,88</b>	<b>-89.953,50</b>	<b>-83.783,19</b>	<b>-76.804,63</b>	<b>-56.078,28</b>

  

Jahr:	14 2011	15 2012	16 2013	17 2014	18 2015	19 2016	20 2017	21 2018	22 2019	23 2020
Mieteinnahmen:	40.220,29	41.628,00	43.084,98	44.592,95	46.153,71	47.769,09	49.441,01	51.171,44	52.962,44	54.816,13
Abschreibung Schwimmbad:										
Abschreibung Gebäude:	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54	4.011,54
Sonstige Kosten:	14.122,30	14.616,58	15.128,16	15.657,65	16.205,66	16.772,86	17.359,91	17.967,51	18.596,37	19.247,25
Gewinn/Verlust	22.086,45	22.999,88	23.945,28	24.923,77	25.936,50	26.984,68	28.069,55	29.192,39	30.354,53	31.557,34
<b>Ergebnis kummulativ</b>	<b>-33.991,83</b>	<b>-10.991,95</b>	<b>12.953,32</b>	<b>37.877,09</b>	<b>63.813,59</b>	<b>90.798,28</b>	<b>118.867,83</b>	<b>148.060,22</b>	<b>178.414,75</b>	<b>209.972,09</b>

**so Kosten Mittel 98 - 2000**

Instandhaltung	2.000,00
Telefon	868,33
Versicherung	1.214,67
Zinsen	6.000,00
Büromaterial	900,00
Summe gerundet:	11.000,00

**Instandhaltung:**

Generalsanierung geschätzt € 200.000  
 ein Prozent davon € 2.000,--

**Zinsen:**

Finanzierung Schwimmbad € 120.000,--  
 bei 5% € 6.000,-- Zinsen

**sonstige Angaben:**

Ausgaben bis 2003 lt Erklärung; Neuvermietung unterstellt (wegen Versteigerung!)  
 in 2004 wurde die Einnahme aus dem Verfahren gegen den ehemaligen Mieter berücksichtigt und die Ausgaben sind lt. Erklärung

**Prognoserechnung**

Zahlen in €/Betriebskosten bleiben als Durchläufer außer Ansatz

Miete/m2: 9,00  
 Valorisierung: 3,50%

	1-3 1998-2000	4 2001	5 2002	6 2003	7 2004	8 2005	9 2006	10 2007	11 2008	12 2009	13 2010
Mieteinnahmen:		14.476,43	16.863,90	8.955,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.964,00	18.555,48
Mietausgaben:		11.581,14	16.863,90	11.588,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.790,57	11.581,14
Sonstige Kosten:		1.100,00	1.138,50	7.246,27	2.575,70	5.715,41	5.401,94	2.130,00	2.204,55	2.281,71	2.361,57
Gewinn/Verlust	-17.817,00	1.795,29	-1.138,50	-9.879,04	-2.575,70	-5.715,41	-5.401,94	-2.130,00	-2.204,55	891,72	4.612,77
<b>Ergebnis kumulativ</b>	<b>-17.817,00</b>	<b>-16.021,71</b>	<b>-17.160,21</b>	<b>-27.039,25</b>	<b>-29.614,95</b>	<b>-35.330,36</b>	<b>-40.732,30</b>	<b>-42.862,30</b>	<b>-45.066,85</b>	<b>-44.175,13</b>	<b>-39.562,37</b>

  

	14 2011	15 2012	16 2013	17 2014	18 2015	19 2016	20 2017	21 2018	22 2019	23 2020
Mieteinnahmen:	19.204,92	19.877,09	20.572,79	21.292,84	22.038,09	22.809,42	23.607,75	24.434,02	25.289,21	26.174,34
Mietausgaben:	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14	11.581,14
Sonstige Kosten:	2.361,57	2.444,22	2.529,77	2.618,31	2.709,95	2.804,80	2.902,97	3.004,58	3.109,74	3.218,58
Gewinn/Verlust	5.262,21	5.851,73	6.461,88	7.093,38	7.746,99	8.423,48	9.123,64	9.848,31	10.598,34	11.374,62
<b>Ergebnis kumulativ</b>	<b>-34.300,16</b>	<b>-28.448,43</b>	<b>-21.986,55</b>	<b>-14.893,17</b>	<b>-7.146,18</b>	<b>1.277,30</b>	<b>10.400,94</b>	<b>20.249,24</b>	<b>30.847,58</b>	<b>42.222,20</b>

**Erläuterungen**

angenommene Miete € 9/m2 für 166 m2

so Kosten ab 2008 niedriger als in Vj, da über BK weiterverrechenbar.

**so. Kosten Mittel 1998 - 2000**

Versicherungen	589,33
Telefon	167,33
GWG	179,00
so Büro (Annahme)	150,00
<b>Summe gerundet</b>	<b>1.100,00</b>

**Instandhaltung:**

Kosten der Totalsanierung € 500/m2	2001	2002	2003	2004	2005	2006
sohin € 83.000,-gesamt, davon 1% ist € 830	1.100,00	1.138,50	1.178,35	1.219,59	1.262,28	1.306,45

**sonstige Bemerkungen:**

keine AfA da kein Eigentum an der Substanz  
 um Instandhaltung erhöhte so Kosten ab 2007  
 2001 bis 2006 lt Steuererklärungen



In dem Schreiben wurde ua. der Grund der Untervermietung der Wohnung Platz des Herrn L. an seine Mutter, die Bw., ausgeführt. Zu der adaptierten Prognoserechnung wird ausgeführt, dass trotz langer Leerstehung ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Die Tatsache, dass der Mietvertrag zwischen Herrn L. und seiner Mutter nicht valorisiert worden sei, sei nicht zum Nachteile der Einkommensquelle, sondern führe zwingend zum Einkommen der Bw. Somit könne auch nicht unterstellt werden, dass diese Gestaltung nur zum Zwecke der Steueroptimierung stattgefunden hätte, denn hierzu wäre eine Valorisierung zwingende Notwendigkeit.

Betreffend die Prognoserechnung Gasse wird ua. festgehalten, dass es sich bei der Vermietung der Liegenschaft nach Ansicht der Bw. um eine Einkunftsquelle gehandelt hätte. Die Prognoserechnung sei extrem vorsichtig aufgestellt worden. Dennoch wäre die Einkunftsquelle im 16. Jahr stark positiv gewesen.

Im Übrigen sei auf die in den Beilagen befindlichen Belege verwiesen. Die Kredite seien im Rahmen der nicht wirtschaftlich genutzten Liegenschaft Y., aufgenommen worden. Die Zinszahlungen seien naturgemäß dem privaten Bereich zuzurechnen

**In der am 11. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt**

**Liegenschaft P:**

Mag. Böck verwies auf seinen vorbereiteten Schriftsatz vom 25. Februar 2009 und trug Auszüge hieraus vor: Er verwies insbesondere darauf, dass die von uns betreffend Liegenschaft P., Gasse, erstellte Prognoserechnung sehr vorsichtig gestaltet wäre; insbesondere wären die Zinsen valorisiert und keine Tilgung unterstellt worden. Dennoch hätte sich bereits im 16. Jahr nach Vermietungsbeginn ein Gesamtüberschuss ergeben.

Der Vertreter der Finanzamtes führt aus, dass das Finanzamt kein objektives wie subjektives Ertragsstreben feststellen hätte können; insbesondere wurde darauf verwiesen, dass der Mietvertrag befristet auf fünf Jahre abgeschlossen worden wäre, mit einer einmaligen Verlängerungsmöglichkeit auf weitere fünf Jahre. Es sei für das Finanzamt nicht erkennbar gewesen, ob seitens der Familie LL. mit dem Objekt tatsächlich eine Erzielung von Einnahmen beabsichtigt gewesen sei oder eine allfällige Eigennutzung. Die nachgereichte Prognoserechnung stelle sich somit für das Finanzamt als Versuch dar, nachträglich eine Einkunftsquelle zu konstruieren.

Zu der Befristung der Mietverträge führt der Vertreter der Bw. aus, dass Mietverträge aus mietrechtlichen Gründen befristet abgeschlossen werden. So habe etwa auch seine Kanzlei

einen befristeten Mietvertrag abgeschlossen. Die Prognoserechnung dokumentiere, dass sehr wohl bei Weitervermietung ein Gesamtüberschuss entstanden wäre, und nur Unwägbarkeiten dem entgegengestanden wären.

Auf die Frage, warum nicht rechtzeitig Maßnahmen gesetzt worden seien, den Mieter zu kündigen, sah der Sohn der Bw. den Grund dafür, dass ab Konkurseröffnung die Miete eine Masseforderung dargestellt hätte, die jedenfalls zur Gänze zu entrichten gewesen wäre.

Nach Ausführungen des Vertreters hätte sich gerade daraus ergeben, dass es gerade wirtschaftlich gewesen wäre, keine Kündigung auszusprechen.

Die Liegenschaft sei ab dem Jahr 1998 vermietet gewesen. Die Mieten seien bis August 2000 zugeflossen. Die Konkurseröffnung war dann im Februar/März 2001. Sodann hätte der Masseverwalter die Kündigung ausgesprochen; dies relativ kurz nach diesem Zeitpunkt. Ab da hätte es Streitigkeiten gegeben, ob bzw. in welcher Höhe die Mieten zu zahlen wären und ferner wie die Aufstellung im Konkurs bei den Masseforderungen zu erfolgen hätte.

Nach Meinung des Amtvertreters wäre es spätestens ab diesem Zeitpunkt angebracht gewesen, einen Nachmieter zu suchen.

Der Sohn der Bw. hielt dem entgegen, dass der Grund, dass dies unterblieben sei möglicherweise in der damals existierenden Zwangsverwaltung der Liegenschaft gelegen sei.

Der Vertreter der Bw. wies darauf hin, dass seine Mandantin über einen Wohnsitz in Pr. verfügt hätte, weshalb kein vernünftiger Grund bestanden hätte, dass sie auch in P. einen Nebenwohnsitz hätte haben sollen. Ein Eigenbedarf sei somit keinesfalls gegeben.

### **Wohnung S.Platz, 1090 Wien:**

Der Sohn der Bw. führt aus, dass der letzte Untermieter, der Verein „GK“, nach Auslaufen des Mietvertrages ausgezogen sei. Danach hätte es gerichtliche Streitigkeiten gegeben, die Wohnung sei jedenfalls ab 2003 nicht mehr vermietet gewesen.

Weiters hätte es im November 2008 einen Wasserschaden gegeben, der eine Vermietung verhindert hätte. Dem Vernehmen nach hätte allerdings seine Mutter einen Makler mit der Suche eines Untermieters betraut. Sie rechneten damit, dass eine Vermietung im zweiten Halbjahr 2009 erfolgen würde.

Der Amtsvertreter führt aus, dass in diesem Fall Ähnliches wie zur Liegenschaft Gasse zu sagen sei. Auch hier könne Eigenbedarf keinesfalls ausgeschlossen werden. Überdies sei festzustellen, dass mehrere Versionen von Steuererklärungen seitens des Sohnes der

Berufungswerberin im Finanzamt eingereicht worden seien. Weiters wäre die Spanne zwischen der Untermiete und der von der Berufungswerberin zu bezahlenden Hauptmiete so gering, dass darin die Fixkosten keinerlei Platz gehabt hätten, und somit zwangsläufig ein Verlust entstehen hätte müssen.

Weiters sei festgehalten, dass ursprünglich den Ausführungen des Finanzamtes betreffend Liebhaberei in den Jahren 2001 und 2002 nicht entgegengetreten worden sei. Dass die Hauptmiete auf ein Drittel oder auf die Hälfte reduziert worden sei, um keine Verlust zu erwirtschaften, so hätte es sich dabei um keine Vorgangsweise, die die Voraussetzungen der von der Judikatur entwickelten Gegebenheiten betreffend Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllten, gehandelt.

Die Vertreter ersuchen abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

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

#### **Sachverhalt**

##### **Wohnung S.Platz Top 5/6:**

Der Sohn der Bw. ist Eigentümer eines ¼ Anteiles der Liegenschaft Platz und zur Gänze Verfügungsberechtigt über die Wohnung Top 5+6. Ab Mai 1998 (Mietvertrag vom 9. Nov. 1998) vermietete er die Wohnung an seine Mutter, die laut Mietvertrag berechtigt ist, die Wohnung weiter zu vermieten. Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Weiters wurde in der Präambel festgehalten, dass die Bw. die gemietete Wohnung als künftigen Alterswohnsitz haben möchte. Der vereinbarte Mietzins beträgt, beginnend mit 01.05.1998, monatlich S 13.280,00 zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe.

Die Bw. vermietete die Wohnung von 01.12.1998 bis 30.06.2003 an den Verein „GK“. Der Mietvertrag erlischt durch Ablauf der bedungenen Zeit. Der angemessene Untermietzins beträgt monatlich S 16.600,- zuzüglich der Betriebskosten (zur Zeit des Abschlusses des Mietvertrages S 2.737,68).

Sie erklärte aus der Vermietung der Wohnung ab November im Jahr 1998 einen Verlust von S – 148.743,-, 1999 einen Überschuss von S 13.273,-, im Jahr 2000 einen Verlust von - 109.698,-. Für die Jahre 2001 und 2002 wurden von der Bw. keine Einkünfte erklärt. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens wurde für 2001 ein Überschuss in Höhe von € 28.410,44 (mit stark verringerten Mietausgaben und keine weiteren Ausgaben) erklärt und 2002 0,00 Einkünfte erklärt. (Beilagen zur Umsatzsteuer). 2003 wurde mittels

Überschussrechnung ein Verlust in Höhe von € - 6.308,03 bzw. mit Zinsen in Höhe von -€ 9.879,03 erklärt. Die Mietausgaben wurden mit € 11.588,64 und die Betriebskosten mit € 2.397,37 erklärt.

Ab Mitte 2003 bis dato war und ist die Wohnung nicht vermietet. Unterlagen, die auf eine weitere Vermietungsabsicht schließen lassen, wurden nicht vorgelegt.

In der Prognoserechnung wurden in den Jahren ab 2004 bis 2008, tatsächlich keine Untervermietung durch die Bw., auch keine Mietausgaben an den Vermieter (Sohn der Bw.) angesetzt.

### **Haus Gasse:**

Die Liegenschaft Gasse steht im Eigentum der Bw.. Mittels Fruchtgenussrechtsvertrag wurde dem Sohn der Bw. von der Bw. die Möglichkeit zur Vermietung der Liegenschaft für die Bestreitung seines Lebensunterhaltes eingeräumt. Sämtliche mit der Liegenschaft verbundenen Ausgaben verpflichtete sich die Bw. zu tragen.

Die Liegenschaft wurde bis zur Vermietung privat genutzt.

Die Vermietung des Einfamilienhauses durch den Sohn der Bw. begann mit 15. November 1998, ein Mietvertrag wurde auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Eine einmalige Verlängerung für weitere fünf Jahre wurde dem Mieter eingeräumt. Im August 2000 ging der Mieter in Konkurs. Das Haus wurde bis zur Versteigerung (Verkauf) im Jänner 2002 nicht mehr vermietet. Es wurde in den Jahren 1998 bis 2002 insgesamt ein Verlust in Höhe S 1,257.005,- ohne Ansatz der AfA für das Schwimmbad für 2001 und 2002 in Höhe von S 355.324,- geltend gemacht.

Für das Jahr 2003 wurden, obwohl bereits verkauft, Werbungskosten für u.a. Abschreibung in der Überschussrechnung geltend gemacht.

### **Beweiswürdigung:**

Der vorstehend dargestellte Sachverhalt ist unstrittig.

### **Aus dem festgestellten Sachverhalt ergeben sich somit folgende Rechtsfragen:**

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs.4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige „Zufallsgewinne“ werden nicht besteuert.

Gemäß § 1 Abs.1 L-VO liegen Einkünfte 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 ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

§1 Abs.2 L-VO: Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1.) aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
- 2.) aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind, oder
- 3.) aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

Gemäß § 2 Abs.4 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs.2 L-VO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im des § 1 Abs.2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Da Gegenstand der Vermietung eine Wohnung sowie ein Einfamilienhaus war, kann kein Zweifel bestehen, dass die Tätigkeit unter § 1 Abs.2 L-VO zu subsumieren ist.

Platz:

Betreffend Platz geht es um die Vermietung der Wohnung S.Platz durch die Bw.. Seit Mai 1998 hat die Bw. diese Wohnung von ihrem Sohn, Mietvertrag datiert mit 17. November 1998, gemietet. An den Verein „GK hat die Bw. diese Wohnung seit November 1998 untervermietet. Der Untermietvertrag endete am 30.6.2003.

In der Präambel des Mietvertrages, datiert mit 9. November 1998, wurde ua. festgehalten, dass die Mieterin die gemietete Wohnung als Alterswohnsitz haben möchte und der Vermieter dann künftig im Haus Y., derzeit gemeinsamer Haushalt, verbleiben soll.

Dem wurde vom Vertreter der Bw. entgegengehalten, dass die Wohnung Platz Top 5+6 in absehbarer Zeit nicht als Alterswohnsitz dienen solle.

Laut Behördenanfrage aus dem Zentralmelderegister ist die Bw. als Nebenwohnsitz in der Gasse 12, x P. gemeldet. Diese Liegenschaft wurde bereits Anfang 2002 verkauft. Ein anderer Wohnsitz wurde bis dato nicht angemeldet.

Der vereinbarte Mietzins (an den Sohn) beträgt, beginnend mit 1.5.1998, monatlich S 13.280,- zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe. Eine Befristung des (Unter)-Mietverhältnisses wurde nicht vereinbart.

Auf den Vorhalt hin, dass die Miete sehr hoch sei, führte der Vertreter der Bw. aus, dass die Miete deshalb so hoch angenommen worden sei, da der Bw. der Mietvertrag die gänzliche Untermiete gestattet hätte. Der Vertreter der Bw. brachte weiters vor, dass die Tatsache, dass der Mietvertrag zwischen L. und Bw. nicht valorisiert wurde, nicht zum Nachteile der Einkunftsquelle sei, sondern zwingend zum Einkommen bei der Bw. führe.

Eine auf Grund eines Ergänzungsvorhaltes nachgereichten Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten für die Jahre 2001 und 2002 ergaben laut Beilage zur Umsatzsteuer für das Jahr 2001 einen Überschuss, auf Grund einer Verminderung der zu zahlenden Miete auf die Hälfte der Bw. an den Sohn und ebenfalls für das Jahr 2001 (Beilage zur Umsatzsteuer), gemeint wahrscheinlich 2002, waren die Mieteinnahmen gleich den Mietausgaben. In der Prognoserechnung wird die zu zahlende Miete in den Jahren, in denen keine Untermiete erzielt wurde, überhaupt mit 0,00 angesetzt.

Ausgehend von der hohen Miete an ihren Sohn und die von ihr an den Untermieter verrechneten Miete, die zwar höher gewesen ist, wäre es dennoch kaum möglich gewesen Überschüsse zu erzielen. In den Jahren 1998, 1999 und 2000 erzielte sie einen Verlust in Höhe von S 245.168,-. Für die Jahre 2001 und 2002 wurden keine Abrechnungen dem Finanzamt bekannt gegeben, da vom Finanzamt „Liebhaberei“ festgestellt worden ist (Schreiben vom 9. Aug. 2002 vom Vertreter).

In der Beantwortung des Vorhaltes der Berufungsbehörde wird ausgeführt, dass die Vertretung ab 2001 übernommen worden sei und, da das Finanzamt festgestellt hätte, dass hinsichtlich der Vermietung der Wohnung Platz Liebhaberei vorliege, habe der Vertreter bekannt gegeben, dass die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 berichtigt werden müsse. Eine Überschussrechnung wie in den Vorjahren wurde jedoch nicht nachgebracht.

Für das Jahr 2003 wurde wieder eine Überschussrechnung vorgelegt, auf Grund derer sich ein Fehlbetrag in Höhe von € 6.308,03 (bzw. 9.879,03) ergab.

Für die Jahre danach wurde zwar anhand einer vorgelegten Prognoserechnung behauptet, dass ab 2014 ein Gesamtüberschuss erzielt werden würde. Allerdings Überschussrechnungen für die Jahre 2004, 2005, 2006 und ev. 2007 wurden nicht nachgebracht.

Die Wohnung wurde ab Mai 2003 bis dato nicht vermietet. Auf Ersuchen, Unterlagen wie zB. Zeitungsanzeigen, nachzureichen, die eine weitere Vermietungsabsicht erkennen lassen, wurden nicht nachgereicht. Lediglich die Prognoserechnung wurde neuerlich vorgelegt, mit korrigierten Einnahmen und korrigierten Werbungskosten.

Die ursprüngliche Prognoserechnung geht von fiktiven Mieteinnahmen aus, die in der Praxis auf Grund eines nicht vorhandenen Mietverhältnis ab dem Jahr 2003 bis dato nicht erzielt worden sind. Sie stellt den fiktiven Einnahmen Mietkosten der Bw. an ihren Sohn gegenüber.

In der korrigierten Prognoserechnung werden ab 2004 bis 2008 keine fiktiven Einnahmen angesetzt, erst wieder 2009. Allerdings wurden in den Jahren ab 2004 auch keine Mietausgaben angesetzt. In dem Mietvertrag der Bw. mit ihrem Sohn ist eine Befristung des Mietverhältnisses nicht Vertragsinhalt und wurde auch in der ursprünglichen Prognoserechnung nicht berücksichtigt.

Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass ein Vermieter auf die Zahlung der Miete verzichtet, wenn die Mieterin, keinen Untermieter findet. Die Gestaltung ist daher nur durch das Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieterin zu erklären. Der Mietvertrag entspricht daher nicht den Voraussetzungen, die der VwGH in ständiger Rechtsprechung für die Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden vorgibt. Schon aus diesem

Grund waren die geltend gemachten Verluste nicht anzuerkennen. Aber selbst bei Anerkennung des Mietvertrages würde keine Einkunftsquelle vorliegen.

Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.

Die Vermutung von Möglichkeiten ist für die zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft wesentliche Prognose unzureichend (VwGH 17.2.1993, 93/14/0006 – Wohnungs- und Geschäftsraumvermietung).

Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Widerspricht die Prognose offensichtlich realistischen Annahmen, so ist sie an die Realität anzupassen. Hat eine Beobachtung der Betätigung stattgefunden, so ist die Prognose an die durch die Beobachtung gewonnenen Erkenntnisse anzupassen.

Nicht unerhebliche Differenzen können ein Indiz dafür darstellen, dass die Prognose des sich Betätigenden insgesamt oder teilweise unrealistische Annahmen beinhaltet (Steuerliche Liebhaberei, Rauscher/Grübler S169).

Im gegenständlichen Fall wurde zwar zwei Prognoserechnungen vorgelegt.

In der ersten Prognoserechnung für das Jahre 2004 wurden die Mieteinnahmen mit 0,00 und für die Jahre 2005 bis 2008 die Mieteinnahmen wie bis 2005 angesetzt, allerdings wurden Mietausgaben für diese Jahre zum Abzug gebracht, in der zweiten Prognoserechnung wurden für die Jahre 2004 bis 2008 keine Mieteinnahmen angesetzt, aber es kamen auch keine Mietausgaben zu Ansatz.

In der Berufung wurde weiters ausgeführt, dass es zwingend zu einem Überschuss hätte kommen müssen, da die Untermiete höher als die zu bezahlende Miete war. Allerdings wurde der Mietvertrag nur mit fünf Jahre abgeschlossen. Danach wurde laut Bw. keine neuer Mieter gefunden. Es wurden keine Unterlagen vorgelegt, die den Willen einer neuerlichen Vermietung der Wohnung vermuten lassen.

Auch in der mündlichen Berufungsverhandlung wurden nur unbestimmt vorgebracht, es sei mit einer Vermietung ab dem zweiten Halbjahr 2009 zu rechnen, ohne aber anzuführen, auf welche konkrete Vorbereitungshandlungen sich diese Vermutung stützt.

Auch die in der zweiten Prognoserechnung angeführten Mietausgaben für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 mit 0,00 lassen darauf schließen, dass eine Vermietung der Wohnung auf Dauer nicht vorgesehen war. Die Bw. hatte dem Vermieter ab dem Jahr, in dem sie keine Einnahmen aus der Untermiete erzielte, keine Mieten gezahlt.



Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zu dem Schluss, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine dauerhafte Vermietung der Wohnung nicht beabsichtigt war. Die Absicht einen Überschuss zu erzielen ist auf Grund der Vorbringen und der Aktenlage, der adaptierten Prognoserechnung auch nicht erkennbar.

## **Gasse 12 und 14**

Die Eigentümerin des Einfamilienhauses Gasse war die Bw.. Die Liegenschaft wurde bis zu der Vermietung privat genutzt. In dem Erörterungsgespräch brachte der Sohn der Bw. vor, dass er und seine Mutter bis zur Vermietung an die Firma T.GmbH in dem Haus gewohnt hätten. Laut Auszug des Melderegisters hatte und hat die Bw. dort ihren Nebenwohnsitz gemeldet. Auf Grund eines Fruchtgenussvertrages, abgeschlossen im Jänner 1998, (Bruttofruchtgenussvertrag) zwischen der Bw. und ihrem Sohn, der zur Bestreitung des Lebensunterhaltes diesem eingeräumt worden war, wurde die Liegenschaft von ihrem Sohn ab Nov. 1998 vermietet. Der Mietvertrag wurde auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen. Die Option einer einmaligen Verlängerung auf maximal weitere 5 Jahre wurde eingeräumt. Trotz vereinbarter Vertragsdauer hätte das Mietverhältnis ua. bei Konkurs oder Ausgleich der Mieterin prompt aufgelöst werden können. Der Mieter ging im Jahr 2000 in Konkurs. Laut Aussage des Sohnes der Bw. hat der Masseverwalter den Mietvertrag im Februar/März 2001 gekündigt.

Ein neuer Mieter wurde im Jahr 2001 allerdings nach den Berufungsvorbringen deshalb nicht gesucht, da man auf die Konkursmasse betreffend die noch nicht bezahlten Mieten greifen wollte. Eine Absicht, die Liegenschaft neuerlich zu vermieten, wurde nie behauptet.

In den Jahren 1998, 1999, 2000, in denen Mieteinnahmen von dem Mieter bezahlt worden sind, wurden Verluste in Höhe von S 711.211,- erwirtschaftet.

In den Folgejahren 2001 und 2002 wurden keine Einnahmen erklärt. Im Jänner 2002 wurde die Liegenschaft im Zuge einer Versteigerung veräußert. Geltend gemacht wurden im Jahr 2001 ein Verlust iH von S 277.641,49, im Jahr 2002 iH von € 19.487,42 und im Jahr 2003 iH von € 34.736,84.

Vom Vertreter der Bw. wurde im Zuge der Berufung eine Prognoserechnung vorgelegt. Mieteinnahmen wurden erst für das Jahr 2003 angesetzt. Die tatsächlichen Einnahmen und Werbungskosten seit Beginn der Vermietung im Jahr 1998 wurden bei der Prognoserechnung nicht herangezogen. In der Jänner 2009 nachgereichten korrigierten Prognoserechnung wurden nicht die tatsächlichen Werbungskosten herangezogen. Fiktiven Einnahmen wurden fiktiven Werbungskosten gegenübergestellt.

Wie sich bereits aus den Ausführungen betreffend die Liegenschaft S.Platz ergibt, sind maßgeblich für die Prognose die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Widerspricht die Prognose offensichtlich realistischen Annahmen, so ist sie an die Realität anzupassen. Hat eine Beobachtung der Betätigung stattgefunden, so ist die Prognose an die durch die Beobachtung gewonnenen Erkenntnisse anzupassen.

Wird eine objektiv ertragsfähige Betätigung aufgenommen und stellt sich sodann die Gewinnsituation auf Grund der Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners nicht ein, so wird Liebhaberei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert.

Die Berufung wurde am 3.3.2005 eingebracht. Das Grundstück Gasse 12 und 14 wurde bereits 2002 veräußert. Eine wie vorstehend vom VwGH angeführte nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion auf die Zahlungsunfähigkeit des Mieters wäre zu erkennen gewesen, wenn der Vermieter, der Sohn der Bw., nach Kündigung des Mietvertrages durch den Masseverwalter im Frühjahr 2001 versucht hätte wieder einen Mieter zu finden. Dies erfolgte jedoch nicht.

Den Ausführungen, dass die Möglichkeit die Liegenschaft gewinnbringend zu vermieten bestanden hätte, wird entgegengehalten, dass sich doch die Frage stellt, wieso das Mietverhältnis auf 5 Jahre befristet worden ist. In Rechnung zu stellen ist daher, dass bei einer befristeten Vermietung der Vermieter regelmäßig nicht die dieselbe Miethöhe erzielen kann wie bei einer unbefristeten Vermietung. Für Liegenschaften, die dem Geltungsbereich des MRG bezüglich Mitzinsbildung unterliegen, trägt der Gesetzgeber diesen Umstand durch die Bestimmung des § 16 Abs.7 MRG Rechnung. Auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere im Hinblick auf die unterbliebene Reaktion auf den Konkurs des Mieters und den befristeten Mietvertrages, kann in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass die Absicht bestanden hat, die Vermietung spätestens nach 10 Jahren zu beenden.

Laut Schreiben vom 18. April 2007 hat der Hauptgläubiger die Erste Bank, verbunden mit gerichtlichen Maßnahmen anderer Banken, bereits 1999 einen Konkursantrag gestellt. Mit Mieteinnahmen laut Mietvertrag hätten Überschüsse erwirtschaftet werden könne. Allerdings auf 5 bzw. 10 Jahre befristet, wäre kein Überschüsse erzielt worden.

Dass der Mieter im Jahr 2000 in Konkurs gegangen ist, ist laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann keine Unwägbarkeit, wenn eine rasche wirtschaftliche motivierte Reaktion erfolgt. Im gegenständlichen Fall hat der Mieter nur bis August 2000 die

Mieten bezahlt, dann war er im Konkurs. Die Absicht, die Liegenschaft neuerlich zu vermieten, war nicht erkennbar.

Doch selbst wenn unterstellt werden könnte, dass eine Vermietung für eine längere Zeit als maximal 10 Jahre geplant gewesen wäre, wäre für die Bw. nichts gewonnen. Die Prognoserechnung – die im 18. Jahr einen Gesamtüberschuss ermittelt – weist nämlich etliche Ungereimtheiten auf.

Zunächst kann grundsätzlich von der Prognoserechnung ausgegangen werden, die eine jährliche Mietsteigerung von 2% annimmt, wobei allerdings hinzuzufügen ist, dass in der überwiegenden Anzahl von Mietverträgen eine Sprungklausel festgehalten ist, woraus sich ergibt, dass die Wertsicherung nicht jedes Jahr schlagend wird.

Es ist weiters zutreffend, in die Prognoserechnung ungeachtet des Konkurses der Mieterin fiktive Mietzinse einzubeziehen, da im Konkurs eine Unwägbarkeit zu sehen ist, die bei der Prognoserechnung ausgeblendet werden muss. Die Bw. beachtet jedoch nicht, dass auch das Mietausfalls- bzw. Leerstellungsrisiko zu berücksichtigen ist. Zu beachten ist dabei, dass für die Vermietung eines Einfamilienhauses zu einem doch beträchtlichen Mietzins nur ein sehr eingeschränkter Kreis an potentiellen Mietern zur Verfügung steht, weshalb zumindest das Leerstellungsrisiko als beträchtlich anzusehen ist. Dass gerade bei dem hohen vereinbarten Mietzins auch das Mietausfallsrisiko als nicht gering einzuschätzen ist, hat gerade der Konkurs der Mieterin augenfällig gezeigt. Wenn daher diese Risiken in einem Zeitraum von 20 Jahren in der Höhe einer Jahresmiete, also von durchschnittlich 35.000 €, berücksichtigt werden, so ist dieser Betrag eher zu gering als zu hoch bemessen.

Weiters geht die Prognoserechnung in den Jahren ab 2004 von teilweise wesentlich geringeren Gesamtaufwendungen aus als in den Vorjahren tatsächlich angefallen sind. Insbesondere wird eine fiktive Generalsanierung unterstellt und davon ausgehend jährlich 1% an Instandhaltungskosten angenommen. Üblicherweise wird bei deren Ermittlung vom Neubauwert ausgegangen. Der Versteigerungserlös hat rund 365.000 € betragen, weshalb sich die zu erwartenden durchschnittlichen Instandhaltungs-/setzungskosten auf 3.650 € pro Jahr erhöhen.

Bereits durch diese beiden Beträge verschlechtert sich das Ergebnis nach 21 Jahren um 69.650 €, weshalb ein Gesamtüberschuss erst im 22. Jahr eintritt.

Ferner ist zu beachten, dass – wenn tatsächlich eine Generalsanierung des Hauses vorgenommen werden müsste – die Gesamtkosten der Sanierung in der Prognose zu erfassen sind, wozu noch kommt, dass aufgrund der finanziellen Verhältnisse der Bw. die

Aufwendungen fremdfinanziert werden müssten und die zu bezahlenden Zinsen den Zeitpunkt der Erreichung des Gesamtüberschusses noch weiter hinausschieben würden.

Zuletzt ist festzustellen, dass die Zinsen in den Jahren 1998 bis 2000 wie folgt erklärt wurden:

Zinsen 1998: ATS 57.115

Zinsen 1999: ATS 264.284

Zinsen 2000: ATS 81.654.

Es ist daher völlig unglaublich, dass in den Jahren ab 2001 ausschließlich Zinsen für die Finanzierung des Schwimmbades angefallen sind bzw. anfallen werden.

Weiters führt die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2007 aus, das Haus (Baujahr 1912) stamme aus der Erbmasse nach ihrer Mutter und habe aufwändiger Sanierungsmaßnahmen bedurft, um es überhaupt bewohnbar zu machen. Diese größtenteils mit Fremdmitteln und erheblichem persönlichen Einsatz durchgeführten Sanierungen hätten die erheblichen Probleme verursacht, die letztendlich mit der zwangsweisen Veräußerung der Liegenschaft ihr Ende gefunden haben.

Hieraus ergibt sich eindeutig, dass ab Vermietungsbeginn die Liegenschaft betreffende Zinsen in nicht unbeträchtlicher Höhe angefallen sein müssen. Es wären daher in die Prognoserechnung wesentlich höhere Zinsen einzubeziehen gewesen.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zu dem Schluss, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine dauerhafte Vermietung des Hauses nicht beabsichtigt war. Die Absicht einen Überschuss zu erzielen ist auch betreffend die Liegenschaft Gasse auf Grund der Vorbringen, der Aktenlage und der Prognoserechnung nicht erkennbar.

Wien, am 1. April 2009