



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., 0000 X., X-gasse.., vertreten durch CONFIDA St. Veit, Wirtschaftstreuhand GmbH, 9300 St. Veit/Glan, Klagenfurter Straße 32a, vom 18. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch Dr. Manfred Thalmann, vom 19. September 2006 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2004 (Nichtveranlagung) sowie Einkommensteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), wohnhaft in X., erwarb im September 1996 eine Eigentumswohnung in Y mit einer Wohnfläche von rd. 67,98 m<sup>2</sup> zuzüglich der Terrasse von 18,80 m<sup>2</sup> und Gartenanteil von 204,18 m<sup>2</sup>, sowie einen Tiefgaragenabstellplatz. Den Kaufpreis von S 1.670.000,00 zuzüglich der Nebenkosten finanzierte der Bw. mit Eigenmittel und einem Kredit bei der Bank1 über rd. S 1,2 Mio. Im Jahr 1997 wechselte er wegen günstigerer Konditionen zur Bank2, der Kreditbetrag hat S 1.174.461,00 ausgemacht.

Aus der Vermietung dieser Wohnung wies der Bw. in den Steuererklärungen 1996 bis 2004 folgende Ergebnisse aus:

in S	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Einnahmen	-	32.727,00	72.000,00	72.000,00	72.000,00	15.909,00
Afa		18.770,00	32.424,00	32.424,00	32.424,00	32.424,00
Zinsen	53.554,00	59.767,00	65.199,00	57.797,00	48.043,00	49.894,00
Spesen				11,00	11,00	7,00

Beratungsk. übrige WK							
Summe WK	53.554,00	78.537,00	97.623,00	90.232,00	80.478,00	82.325,00	
Überschuss	- 53.554,00	- 45.810,00	- 25.623,00	- 18.232,00	- 8.478,00	- 66.416,00	
	1996-2001 in S	1996-2001 in €					
Einnahmen	264.636,00	19.231,85					
Afa	148.466,00	10.789,44					
Zinsen	334.254,00	24.291,19					
Spesen	29,00	2,11					
Beratungsk. übrige WK	-	-					
Summe WK	482.749,00	35.082,74					
Überschuss	-218.113,00	- 15.850,89					
in €	2002	2003	2004	2005	2006	2002-2006	<b>1996- 2006</b>
Einnahmen	2.774,73	2.774,73	2.774,73	2.774,73	4.363,64	15.462,56	34.694,41
Afa	2.356,40	2.356,40	2.357,12	2.357,12	2.357,11	11.784,15	22.573,59
Zinsen	3.028,38					3.028,38	27.319,57
Spesen						-	2,11
Beratungsk. übrige WK	400,00	2.679,87	1.021,22	200,00	200,00	400,00	400,00
Summe WK	5.784,78	5.036,27	3.378,34	2.557,12	2.557,11	19.313,62	54.396,36
Überschuss	- 3.010,05	- 2.261,54	- 603,61	217,61	1.806,53	- 3.851,06	<b>19.701,95</b>

Jahr	Entgelte	Vorsteuern	§ 12 (10)	Gutschrift	Zahllast
In S 1996	-	235.726,00		235.726,00	
1997	32.727,28	20.667,00	11.497,00	5.897,00	
1998	72.000,00	11.544,17		4.344,00	
1999	72.000,00				7.200,00
2000	72.000,00				7.200,00
2001	15.909,00				1.591,00
in S	264.636,28	267.937,17	11.497,00	245.967,00	15.991,00
in €	19.231,87	19.471,75	835,52	17.875,12	1.162,11
2002	2.774,73	80,00			197,47
2003	2.774,73	81,60			195,87
2004	2.774,73	90,00			187,47
	27.556,06	19.723,35	835,52	17.875,12	1.742,92

In einer ersten Prognoserechnung (I) hatte der Bw. folgende Ergebnisse bekannt gegeben:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Einnahmen	72.000,00	75.600,00	79.380,00	83.349,00	87.516,45	91.892,27
Zinsaufwand	75.075,00	71.225,00	67.375,00	63.525,00	59.675,00	55.825,00
Instandh.	3.000,00	3.300,00	3.630,00	3.993,00	4.392,30	4.831,53
Telefon	2.000,00	2.100,00	2.205,00	2.315,25	2.431,01	2.552,56
KM-Geld	5.000,00	5.500,00	5.500,00	6.000,00	6.000,00	6.500,00
Beratungsk.	5.000,00	5.500,00	6.050,00	6.655,00	7.320,50	8.052,55
1,5% Afa	16.500,00	16.252,50	16.008,71	15.768,58	15.532,05	15.299,07
Ergebnis	- 34.575,00	- 28.277,50	- 21.388,71	- 14.907,83	- 7.834,41	- 1.168,44

	2003	2004	2005	2006
Einnahmen	96.466,89	101.311,23	106.376,79	111.695,63
Zinsaufwand	51.975,00	48.125,00	44.275,00	40.425,00
Instandh.	5.314,68	5.846,15	6.430,77	7.073,84
Telefon	2.680,19	2.814,20	2.954,91	3.102,66
KM-Geld	6.500,00	7.000,00	7.000,00	7.500,00
Beratungsk.	8.857,81	9.743,59	10.717,94	11.789,74
1,5% Afa	15.069,59	14.843,54	14.620,89	14.401,58
Ergebnis	6.069,62	12.938,75	20.377,28	27.402,81

In einer weiteren, die Umschuldung im Jahr 1997 des Kredites von der Bank1 zur Bank2 berücksichtigenden Prognoserechnung aus 1998 (in weiterer Folge Prognoserechnung II) waren folgende Zahlen enthalten:

in S	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Einnahmen	72.000,00	72.000,00	72.000,00	76.000,00	76.000,00	78.000,00
Zinsen	70.000,00	68.000,00	66.000,00	64.000,00	62.000,00	60.000,00
Afa	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Beratung	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	4.000,00	4.000,00
Ergebnis	- 21.000,00	- 19.000,00	- 17.000,00	- 11.000,00	- 10.000,00	- 6.000,00

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Einnahmen	78.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	82.000,00	82.000,00
Zinsen	58.000,00	56.000,00	54.000,00	52.000,00	46.000,00	38.000,00
Afa	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00

Beratung	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00
Instandh.				10.000,00		10.000,00
Ergebnis	- 4.000,00	-	2.000,00	4.000,00	2.000,00	10.000,00

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Einnahmen	83.000,00	83.000,00	84.000,00	84.000,00	85.000,00	85.000,00
Zinsen	27.000,00	21.000,00	16.000,00			
Afa	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Beratung	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00
Instandh.	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Ergebnis	22.000,00	28.000,00	34.000,00	50.000,00	51.000,00	51.000,00

	2015	2016	Gesamt
Einnahmen	86.000,00	86.000,00	1.604.000,00
Zinsen			758.000,00
Afa	20.000,00	20.000,00	400.000,00
Beratung	4.000,00	4.000,00	76.000,00
Instandh.	10.000,00	10.000,00	100.000,00
Ergebnis	52.000,00	52.000,00	<b>270.000,00</b>

Vorerst veranlagte das Finanzamt in **vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 1996 bis 2004 und in den Einkommensteuerbescheiden 1996** und 1997 erklärungsgemäß. Den Einkommensteuerbescheid 1997 erklärte das Finanzamt in weiterer Folge für endgültig. Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2004 ergingen endgültig.

Das Finanzamt erließ am 19. September 2006 **endgültige Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 2004** sowie einen **endgültigen Einkommensteuerbescheid für 1996**. Es qualifizierte die Vermietung der Wohnung als Liebhaberei und erfasste die Werbungskostenüberschüsse Entgelte und Vorsteuern nicht. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Bw. für 2004 einen Einnahmenüberschuss und für 2011 einen Gesamtüberschuss prognostiziert habe. Nach Durchsicht der Aktenlage werde allerdings eine große Abweichung gegenüber der Planungsrechnung festgestellt, da ab 2001 ein Rückgang der Mieteinnahmen gegeben sei. Bereits die jährlichen Zinsen – noch ohne Ansatz der Afa – würden einen Verlust verursachen.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2004 und den Einkommensteuerbescheid 1996 eingebrochenen **Berufung** wandte sich der Bw. gegen die Liebhaberei. In der beigelegten Prognoserechnung III ging er vom tatsächlich bis 2004 erzielten Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 21.726,15 aus und brachte für die Jahre ab 2005 zufolge der vorzeitigen Kreditrückzahlung keine Zinsen mehr in Ansatz. Für den Zeitraum 1996 bis 2016 gelangte er zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen von € 2.167,46.

Im **Vorhalt vom 28. November 2006** teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass er ab 2007 von einer 14%-igen bzw. ab 2008 nochmals von einer 38%-igen Einnahmensteigerung ausgegangen sei. Es bat den Bw., den derzeitigen Mietvertrag vorzulegen bzw. den

maßgeblichen Inhalt des mündlichen Mietvertrages bekannt zu geben und die Gründe für die unterstellte Einnahmensteigerung darzulegen. Der vorgelegten Prognoserechnung folgte das Finanzamt nicht. Der Bw. sollte noch die vorzeitige Kredittilgung nachweisen.

Hiezu teilte der Bw. im **Schreiben vom 21. Dezember 2006** mit, dass im Oktober 2006 ein Mieterwechsel stattgefunden habe, bei dem es zu einer Erhöhung des Mietzinses von bisher € 231,23 netto pro Monat auf € 363,64 gekommen sei. Darauf basiere die Einnahmensteigerung. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor. Die Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die den Allgemeinzustand des Hauses betreffen, würden von der Hausgemeinschaft übernommen. Allfällige Reparaturen habe der jeweiligen Mieter vorzunehmen. Eine mittelgroße Wohnung im Zentrum von Klagenfurt sei jederzeit zu vermieten, sodass von einem Mietausfallsrisiko nicht ausgegangen werden könne. Der Bw. legte einen Auszug des Kontos bei der Bank2 vor, aus dem die Restzahlung für den Kredit iHv € 35.538,25 per 16. Dezember 2004 zu ersehen ist. Weiters brachte er noch die Prognoserechnung III mit für 2006 und 2007 geänderten Einnahmen und demzufolge einem geänderten Gesamteinnahmenüberschuss nach Ablauf des Jahres 2016 iHv € 3.756,46 bei.

In einem weiteren **Vorhalt vom 15. Jänner 2007** bat das Finanzamt, Name und Anschrift der bisherigen Mieter einschließlich des neuen Mieters bekannt zu geben, des Weiteren, warum von 2001 bis September 2006 ein erheblich niedrigerer Mietzins vereinbart worden sei. Das Finanzamt forderte den Bw. auf, nachzuweisen, dass die jährlich vom Wohnungseigentümer zu dotierende Instandhaltungsrücklage bisher an die Mieter als Betriebskosten weiterverrechnet worden sei.

Hiezu teilte der steuerliche Vertreter des Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 17. Jänner 2007** mit, keine steuerliche Vorschrift zu kennen, die vorsehen würde, dass der Bw. die Anschrift seiner bisherigen Mieter ausforschen müsse. Der neue Mieter sei der Finanzbehörde aufgrund der Vergebührung des Mietvertrages bekannt. Der Behörde sei es ein Leichtes, über das Zentrale Melderegister alle Daten auszuheben. Die Höhe der Miete müsse nach Angebot und Nachfrage orientiert sein. Im Übrigen würden solche unternehmerspezifischen Entscheidungen der freien Disposition des Unternehmers unterliegen. Die Eigentümergemeinschaft werde durch die Hausverwaltung vertreten. Über die Betriebskosten würde auch die Instandhaltungsrücklage eingehoben und von der Hausverwaltung verwaltet.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 23. Feber 2007** betreffend **Umsatzsteuer 1996 bis 2004 sowie Einkommensteuer 1996** führte das Finanzamt aus, dass der Bw. den Kredit über S 1,1 Mio. mit einer Laufzeit von 20 Jahren genannt habe bereits 1997 auf einen Kredit über S 1,174.461,00 mit einer Laufzeit bis 1. Juli 2011

umgeschuldet habe. Die Prognoserechnung aus 1998 habe sich als unrealistisch erwiesen, so habe der Bw. zB 2004 Einnahmen von € 5.814,00 prognostiziert, tatsächlich aber nur € 2.775,00 vereinnahmt. Mit der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Prognoserechnung könne der Bw. die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit nicht nachweisen, es seien sowohl das Mietausfallsrisiko, als auch künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten nicht berücksichtigt. Die Wohnung sei 2001 7 Monate leer gestanden. Der nach dieser Zeit abgeschlossene neue Mietvertrag habe einen um 47% niedrigeren Zins vorgesehen. Es erscheine daher mehr als gerechtfertigt, diese Risiken im Rahmen einer Rentabilitätsrechnung zu berücksichtigen. Die Weiterverrechnung auch der Instandhaltungsrücklage setze eine entsprechend konkrete vertragliche Vereinbarung voraus, die der Bw. jedoch nicht nachgewiesen habe. 1998 seien Instandhaltungskosten ausgewiesen, was gegen eine Weiterverrechnung spreche. Bei Berücksichtigung eines Mietausfallsrisikos ab 2007 von 10% (€ 4.364,00) sowie Instandhaltungs- und Reparaturkosten von 1,5% der Anschaffungskosten (€ 33.705,00), sei ein Gesamtüberschuss innerhalb von 21 Jahren nicht erzielbar. Nicht sachgerecht sei, dass in der Prognoserechnung ab 2008 bzw. 2009 keine AfA für die Einrichtung ausgewiesen sei. Vom Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Einkunftsquelle sei aber auch deshalb auszugehen, weil der im Jahr 1997 aufgenommene Kredit mit einer Laufzeit bis 1. Juli 2011 im Jahr 2004 vorzeitig zur Gänze getilgt worden sei. Bei einer bedeutenden Änderung der Finanzierung, insbesondere bei einer vom ursprünglichen Plan abweichenden außerordentlichen Tilgung von Fremdmitteln aus außerbetrieblichen Mitteln, liege eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung vor. 2004 sei der Bw. von einer ca. 75%-igen Fremdfinanzierung zur Eigenmittelfinanzierung übergegangen. Aus der im Juli 1998 vorgelegten Prognoserechnung mit Kredittilgung in Raten bis 2011 gehe hervor, dass die vorzeitige Tilgung nicht von vornherein geplant gewesen sei. Zumal aber für 1996 bis 2004 von der in diesen Jahren gewählten Bewirtschaftungsart auszugehen sei, wären für die Jahre ab 2005 weitere Zinsen anzusetzen. Der ab 2001 vereinbarte Mietzins sei nicht marktkonform; denn dem Bw. sei umgehend nach Zustellung der Liebhabereibescheide (19. September 2006) möglich gewesen, ab Oktober 2006 einen um 57% höheren Mietzins zu vereinbaren. Eine plausible Begründung für den geringeren Mietzins in den Jahren 2001 bis 2006 habe der Bw. nicht vorgebracht. Das Finanzamt ziehe den Schluss auf die fehlende subjektive Überschusserzielungsabsicht des Bw.

Der Bw. brachte einen **Vorlageantrag** betreffend **Umsatzsteuer 1996 bis 2004 sowie Einkommensteuer 1996** ein.

Im ergänzenden **Schreiben vom 24. Jänner 2008** führte der steuerliche Vertreter aus, dass das Finanzamt in der Berufungsverfahrensentscheidung 1997 die Umschuldung eines Kredits auf einen Kredit mit einer Laufzeit von rd. 14 Jahren festgestellt habe. Bereits zu diesem

Zeitpunkt habe der Finanzbehörde klar sein müssen, dass die aufgrund dieser Tatsache vorgelegte neuerliche Prognoserechnung im Juli 1998 unrealistisch gewesen und Liebhaberei vorgelegen sei. Die Finanzbehörde habe also die notwendige Sorgfaltspflicht nicht wahrgenommen. Die Verjährungsfrist sei ab 1998 zu berechnen, folglich sei die Verjährung bereits 2003 eingetreten. Endgültige Bescheide hätten also bereits im Jahr 2003 erlassen werden müssen. Die Säumnis der Behörde könne nicht im Jahr 2006 geheilt werden.

Anlässlich einer am **22. April 2008** mit dem Bw. abgehaltenen **Besprechung** gab er bezüglich aller hier offenen Verfahren bekannt, die Absicht gehabt zu haben, sich mit der Vermietung einen Zuschuss zur Pension zu verschaffen. 1996 sei seine Pensionierung absehbar gewesen, er sei 2001 in Pension gegangen.

Er habe die Wohnung nach der Anschaffung an seine Tochter, C. D., vermietet, was für beide von Vorteil gewesen sei. Nach ihrer Rückkehr aus Wien im Jahr 1996 habe sie vorerst eine Mietwohnung bewohnt und hiefür S 5.000,00 gezahlt. Er habe mit seiner Tochter vereinbart, dass sie ihm S 3.000,00 „blanke Miete“ zahle und an die Hausverwaltung die Betriebskosten. Er habe mit ihr nichts hinsichtlich der Kündigung oder sonstiger Punkte vereinbart, sie habe drin bleiben können, solange sie wollte. Mit der Tochter habe er keine Indexierung vereinbart. Seine Tochter sei im Mai 2006 ausgezogen, bis zur Anmietung durch M1 sei die Wohnung leer gestanden.

Im Juni 2001 sei sie mit ihrem Kind und ihrem Ehemann nach Deutschland gegangen, weil ihr Mann dort eine Stelle erhalten habe. Der Aufenthalt habe bis Ende 2002 gedauert, in der Zwischenzeit sei sie nur sporadisch in der Wohnung gewesen. Daher habe er die Miete reduziert. Ab 2003 habe wiederum seine Tochter mit Familie die Wohnung bewohnt. Ab Oktober 2006 habe er die Wohnung an M1 vermietet. Mit seiner Tochter habe er keinen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen, wohl aber mit M1.

Die Rechtsanwaltskammer habe im selben Objekt 7 Wohnungen, sie seien angeblich nicht zu vermieten gewesen, weil die Miete S 7.000,00 betragen habe. Die Miete habe ihm seine Tochter in den ersten Jahren aufs Konto überwiesen und danach bar gegeben, sie hätten sich ohnedies alle 2 bis 3 Tage gesehen. Die Betriebskosten von rund € 190,00 haben sowohl seine Tochter, als auch M1 an die Hausgemeinschaft gezahlt. Von der Tochter habe er immer nur die blanke Hauptmiete bekommen. Es seien keine Belege mehr über die Zahlung von der Tochter vorhanden, die Bankauszüge habe er jeweils am Jahresende weggeworfen.

M1 habe sich niemals umgemeldet. Ihm gegenüber habe der Bw. noch eine Forderung von € 1.600,00 offen, er sei zur klagsweisen Einbringung verpflichtet. Der Mieter sei am 31. März 2008 ausgezogen und nunmehr unbekannten Aufenthaltes. Die Richterin habe im Verfahren € 40,00 für die Rücklagenbildung bei M1 abgezogen. Derzeit versuche der Bw., die Wohnung

zu vermieten, er habe sie um € 400,00 zuzüglich Betriebskosten angeboten, würde sie aber einem Interessenten um € 350,00 geben.

An die Bank2 habe der Bw. monatlich € 700,00 gezahlt, am 16. Dezember 2004 dann den Restbetrag. Vereinbart sei eine bestimmte Summe zur Rückzahlung gewesen, er sei jedoch jederzeit zur spesenfreien Sondertilgung berechtigt gewesen. Grund für die Rückzahlung sei gewesen, dass „.... ich meine Schulden loswerden wollte“.

Der Bw. legte noch diverse Kontoauszüge und den Schriftwechsel mit den Banken vor.

Anlässlich des **Telefonates vom 23. April 2008** teilte der Bw. mit, dass die Vermieterin an M1 seine Tochter gewesen sei und legte den diesbezüglichen Mietvertrag vor. Seine Tochter sei ab 1997 mit Unterbrechungen bis heute Hauptmieterin. Mit seinem Einverständnis habe sie die Wohnung ab 1. Oktober 2007 an M1 vermietet, dem Bw. habe sie dann die Miete abgeliefert und er habe dafür die Steuern bezahlt.

In dem Mietvertrag zwischen der Tochter des Bw. und M1 war eine Hauptmiete von € 400,00 bis zum 3. eines jeden Monats zu zahlen. Die Betriebskosten waren direkt vom Mieter zu bezahlen. Das Mietverhältnis sollte vom 1. Oktober 2006 bis 30. September 2007 dauern, von Jahr zu Jahr automatisch verlängerbar, sofern nicht die Kündigung bis zum 30. September unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist erfolge.

In seiner **Stellungnahme vom 13. Mai 2008** hielt das Finanzamt seinen Antrag auf Abweisung der Berufung aufrecht. Die mündliche Vereinbarung mit der Tochter lasse aufgrund ihrer inhaltlichen Ausgestaltung darauf schließen, dass es dem Bw. am subjektiven Streben nach einem Gesamtüberschuss fehle. Der Mietzins von S 3.000,00 (€ 218,00, d.s. € 3,11 je m<sup>2</sup>), der ab 2001 noch einmal reduziert worden sein soll, sei der Höhe nach nicht fremdüblich, mit dem Untermieter M1 habe man € 400,00 monatlich vereinbart. Gehe man von dem behaupteten Mietzins von mtl. S 3.000,00 aus, d.s. S 36.000,00 bzw. € 2.616,00 jährlich, so habe der Bw. 1998 bis 2000 je S 72.000,00 erklärt. Er habe jedenfalls fiktive Mieteinnahmen zum Ansatz gebracht. Dies lasse begründete Zweifel daran aufkommen, ob der Bw. jemals Mietzahlungen von seiner Tochter vereinnahmt hat. Für eine „Scheinvermietung“ spreche auch die behauptete Entrichtung der Miete in bar und der Umstand, dass bisher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, dass die Tochter den Mietzins tatsächlich entrichtet hat. Um die tatsächliche Ertragssituation gegenüber der Abgabenbehörde zu verschleiern, sei in der im Juli 1998 vorgelegten Prognoserechnung ein Mietzins, von S 6.000,00 pro Monat angesetzt worden, der also in etwa doppelt so hoch war wie der mit der Tochter angeblich vereinbarte.

Warum der Abgabenbehörde – laut Vorbringen im Schreiben vom 24.Jänner 2008 – bereits im Juni 1998 aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung die objektive Ertragsunfähigkeit des

Mietobjektes bekannt gewesen sein soll, obwohl laut dieser bereits nach 15 Jahren ein Gesamtüberschuss eingetreten wäre, und selbst der Bw. noch im Berufungsschriftsatz vom 17. Oktober 2006 von einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle ausgegangen sei, sei nicht nachvollziehbar. Vielmehr habe der Bw. durch bewusst falsche Angaben bzw. durch die bewusste Nichtoffenlegung des wahren Sachverhaltes in der Vergangenheit alles getan, um der Abgabenbehörde eine objektive Beurteilung der Ertragslage des Mietobjektes zu erschweren.

Selbst wenn man keine „Scheinvermietung“ unterstelle und das Mietverhältnis trotz fremdunüblicher Mietzinshöhe steuerlich anerkenne, führe der nunmehr bekannt gegebene niedrigere Mietzins dazu, dass sich die Ertragssituation des Mietobjektes gegenüber den Berechnungen in der Berufungsvorentscheidung weiter verschlechtere und ein Gesamtüberschuss innerhalb von 21 Jahren jedenfalls nicht erzielbar sei.

Laut **Auszug aus dem Zentralen Melderegister** hatte die Tochter des Bw. vom 12. November 1997 bis 29. April 2005 an der Adresse der gegenständlichen Wohnung ihren Hauptwohnsitz gemeldet, seit 29. April 2005 bis dato ist ihr Hauptwohnsitz an einer anderen Adresse in Klagenfurt.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vermietung der Eigentumswohnung beim Bw. steuerlich zu erfassen ist oder nicht.

#### **1. EINKOMMENSTEUER 1996:**

Bevor auf die Beurteilung der Tätigkeit auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin eingegangen werden wird, bedarf es noch der Auseinandersetzung mit der

##### *a. Frage der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses:*

Aufgrund der erst vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt gewordenen Tatsache, dass Mieterin der Wohnung die Tochter des Bw. war, ist vorweg einmal zu prüfen, ob das Mietverhältnis den Kriterien entspricht, die an Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Danach finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH vom 22. 11. 2006, 2004/15/0139).

Obwohl das Finanzamt bereits nach dem Mieter fragte, gab erst der Bw. anlässlich der Besprechung vom 22. April 2008 bekannt, dass Mieterin die Tochter gewesen sei. Es sind die "bloßen Zahlen" und das Faktum der Vermietung im Fragebogen nach außen in Erscheinung getreten, dass Vertragspartnerin die Tochter war, blieb bis dato gänzlich unbekannt.

Auch wenn der Bw. mit seiner Tochter keinen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen hat, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (vgl. VwGH vom 8. 9. 1992, 87/14/0186). Einzelne Punkte hat der Bw. erstmals anlässlich der Besprechung vom 22. April 2008 mitgeteilt, so zB, dass – entgegen der 1998 bis 2000 ausgewiesenen S 72.000,00 die Tochter nur die "blanke Miete" von S 36.000,00 pro Jahr gezahlt haben soll. Eine Indexklausel war nicht vereinbart. Die Tochter hatte die Möglichkeit, "so lange zu bleiben, wie sie wollte", Kündigungsregelungen waren nicht getroffen worden. Was die Unter Vermietung anlangt, so war davon anlässlich der Besprechung vom 22. April 2008 noch überhaupt nicht die Rede. Erst am 23. April 2008 gab der Bw. das angebliche Untermietverhältnis bekannt.

Bei den vorliegenden "Eckpunkten" kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein "klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt" vereinbart war. So lagen keine Regelungen vor, bis wann die Tochter die Miete zu zahlen hatte, welche Folgen für einen allfälligen Zahlungsverzug vorgesehen waren, wie sie die Wohnung zu übergeben hatte oder was mit möglichen Mieterinvestitionen geschehen sollte. Hält man sich ein fremdübliches Mietverhältnis vor Augen, so werden Vereinbarungen über die eben zuvor genannten Punkte vorliegen. Überdies fehlt jeglicher Nachweis für die Bezahlung der Miete. Der Bw. konnte weder Belege für die vorerst getätigten Überweisungen, noch sonstige Unterlagen über die Barzahlung vorlegen. Abgesehen davon wird es heute nicht den fremdüblichen Gepflogenheiten entsprechen, die Miete bar anlässlich privater Treffen zu übergeben.

Der "regulären" monatliche Miete der Tochter von S 3.000,00/€ 218,02 steht jene von M1 iHv € 400,000 gegenüber, die somit rd. 183,46% der Miete der Tochter ausgemacht hat. Sie war also fast noch einmal so hoch wie jene der Tochter. Dies lässt die Höhe der Miete der Tochter nicht in ein „fremdübliches Licht“ rücken. Wenn der Bw. ins Treffen führt, die Ärztekammer hätte die Wohnungen um die gewünschte Miete von S 7.000,00/€ 508,71 nicht an den Mann

gebracht, so fällt doch auf, dass die € 400,00 zur "Höchstmiete" in einem günstigeren Verhältnis stehen als jene der Tochter zu der von M1.

Der Bw. hat in den Steuererklärungen 1998 bis 2000 eine mtl. Miete von S 6.000,00 ausgewiesen, tatsächlich aber nur S 3.000,00 pro Monat bekommen. Die Ursache für die weiteren, bloß "rechnerischen" S 3.000,00 pro Monat, also S 36.000,00 pro Jahr, können wohl nur in Anbetracht einer (drohenden) Liebhabereibeurteilung zur „optischen“ Ergebnisverbesserung gedient haben.

Wegen des vorübergehenden Aufenthalts der Tochter und ihrer Familie in Deutschland soll der Bw. die Miete auf jährlich € 2.774,73/S 38.181,12 vermindert haben. Es entspricht sicher nicht fremdüblichen Verhältnissen, die Höhe einer Miete von der Anwesenheit der Mieterin abhängig zu machen. Aus der Sicht eines "fremden" Mieters wird mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit niemand in Kauf nehmen, für ein und dieselbe Wohnung in einem Jahr S 72.000,00, und in einem anderen Jahr rd. S 38.000,00 zu zahlen. Es fällt zudem auf, dass der verminderte Betrag in etwa jenem entspricht, den der Bw. anlässlich der Besprechung als monatliche tatsächlich erhaltene Miete bezifferte. Während der Bw. angab, die Miete für den Zeitraum des Aufenthaltes der Tochter in Deutschland (Juni 2001 bis Ende 2002) vermindert zu haben, erhöhte er sie laut Überschussrechnungen jedoch nach der Rückkehr der Tochter nicht wieder. Plausible Gründe für die unterschiedliche Höhe der Mieten konnte der Bw. schon gegenüber dem Finanzamt nicht dartun.

Hält man sich die vom Bw. behauptete Intention vor Augen, sich durch die Vermietung der Wohnung eine zusätzliche Pension zu verschaffen, so wird die Reduktion der Miete wegen (vorübergehender) Abwesenheit der Mieterin keine taugliche Maßnahme sein, diesem Ziel näher zu kommen. Ebenso wenig auch das erstmals im April 2008 ins Treffen geführte Untermietverhältnis; denn – fremdübliche Verhältnisse vor Augen – hätte die Tochter ihrem Vater nur die „blanken“ S 3.000,00/€ 218,02 zu zahlen gehabt und hätte für sich die € 400,00 vereinnahmen können. Von dieser höheren Miete hätte der Bw. also gar nichts gehabt.

Weiters fällt noch auf, dass – auch wenn nur als Indiz zu werten – die Tochter vom 12. November 1997 bis 29. April 2005 in der streitgegenständlichen Wohnung ihren Hauptwohnsitz hatte, M1 aber erst ab Oktober 2006 die Wohnung mietete. Wenn der Bw. schon für die Zeit des Aufenthalts der Tochter in Deutschland die Miete reduziert hat, wird wohl kaum anzunehmen sein, dass der Bw. von seiner Tochter die Miete für den Zeitraum von Ende April 2006 bis September 2006 abverlangt hat.

Das teilweise Nichtvereinbaren von üblichen Regelungen (Dauer, Kündigung, Folgen des Zahlungsverzuges, Untervermietung, etc.), die Nichtvorlage entsprechender Belege zum Zahlungsfluss sowie das Fehlen plausibler, im Wirtschaftsleben üblicher Gründe für die

Mietenreduktion sprechen gegen ein fremdübliches Mietverhältnis. Die aufgezeigten Mängel würden es folglich hier rechtfertigen, die Vorsteuern und Werbungskostenüberschüsse schon mangels Vorliegens eines fremdüblichen Mietverhältnisses nicht zu gewähren.

Aber selbst wenn man die getroffenen Vereinbarungen zwischen dem Bw. und seiner Tochter mit dem Gesetz "auffüllen" wollte, nämlich für jene Teile, die nicht ausdrücklich geregelt wurden, und so noch – allerdings mit entsprechender Kürzung um die zusätzlichen S 36.000,00 für 1998 bis 2000 - zu einem fremdüblichen Mietverhältnis gelangen wollte, ergäbe die Untersuchung der Vermietung auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin folgendes Bild:

*b. Liebhaberei:*

Der Bw. begann mit der Vermietung im Jahr 1996. Nach **§ 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung, BGBI. II 33/1993 (LVO)** ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, ... die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** 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.

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

Unzweifelhaft ist die strittige Wohnung ein Objekt, dass unter § 1 Abs. 2 Z 1 der LVO fällt. Ausgangspunkt für die Liebhabereibeurteilung sind Werbungskostenüberschüsse. Der Bw. erklärte 1996 bis 2006 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. € 19.702,00.

Im Jahr 1996 hatte der Bw. einen Kredit über rd. S 1,2 Mio. aufgenommen, den er bereits 1997 auf einen Kredit über rd. S 1,174.000,00 umschuldete. Letzterer war ab 1. November 1997 in 165 Raten zurückzuzahlen und wäre bis 1. Juli 2011 gelaufen. Am 16. Dezember 2004 tilgte der Bw. den Kredit vorzeitig, "um die Schulden los zu sein". Die Rückzahlung des Kredites war somit nicht durch eine Unwägbarkeit bedingt. Was die vorzeitige, nicht von

vornherein geplante Tilgung des Kredites anlangt, so ist eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel bei der Beurteilung der Tätigkeit gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung (vgl. VwGH vom 14. 12. 2005, 2001/13/0144, und die dort zitierte Judikatur).

Diesen Ausführungen folgend ist nun die Tätigkeit daraufhin zu untersuchen, ob sie geeignet war, innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen (vgl. Rauscher/Grübler<sup>2</sup>, Steuerliche Liebhaberei, Rz. 257 f.). Die Rückzahlung des Kredites geschah nicht aufgrund von Unwägbarkeiten, sondern nur, weil der Bw. ohne Schulden sein wollte. Folglich ist hier die Sondertilgung des Kredites im Jahr 2004 gedanklich auszuklammern.

Die Beurteilung der Vermietung hat "unter gleich bleibenden Verhältnissen" zu geschehen. Dies war im gegenständlichen Fall die Vermietung an die Tochter um einen jährlichen Mietzins von S 36.000,00, ohne jegliche Indexsicherung. Weiters ist die Fremdfinanzierung zugrundezulegen, und diese unter Außerachtlassen der vorzeitigen Rückzahlung. Zumal die Zinsen des ersten Kredites insgesamt geplant höher waren, als jene des umgeschuldeten Kredites, wird angesichts der Zeitnähe gleich der für den Bw. „günstigere“ mit einer Laufzeit bis 1. Juli 2011 der Beurteilung unterzogen.

Tatsächlich erwirtschaftete der Bw. in den Jahren 1996 bis 2004 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv € 21.726,09/S 298.958,00. Da der Bw. 1998 bis 2000 jährlich von seiner Tochter nicht S 72.000,00 an Miete bekommen hat, sondern nur S 36.000,00, sind auch nur letztere in Ansatz zu bringen. Hierdurch vermindert sich das Ergebnis um insgesamt € 7.848,66 (pro Jahr € 2.616,22) auf € 29.574,75/S 406.957,00. Selbst wenn man jetzt die Ergebnisse für die Jahre 2005 bis 2016 iHv € 26.016,87/S 358.000,00 ohne Korrektur aus der Prognoserechnung II übernehmen würde, verbliebe ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 3.557,88/S 48.957,00. Setzt man nun einnahmenseitig den "gleich bleibenden Verhältnissen" folgend für 2005 bis 2016 nur die jährlichen € 2.616,22/S 36.000,00 an, so wären in der Prognoserechnung II die für diesen Zeitraum ausgewiesenen Einnahmen von € 72.672,83/S 1 Mio. herauszunehmen und die Einnahmen von € 31.394,66/S 432.000,00 (S 36.000,00 mal 12 Jahre) anzusetzen, was nunmehr zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss nach Ablauf des Jahres 2016 von beinahe € 44.836,05/S 616.957,50 geführt hätte.

Diesen Ausführungen folgend kann im gegenständlichen Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. imstande gewesen wäre, unter gleich bleibenden Bedingungen innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren zu einem Gesamteinnahmenüberschuss zu kommen. Dies auch dann nicht, wenn man ab 2006 anstatt der S 36.000,00 pro Jahr die zuletzt von M1 erzielten € 4.800,00 pro Jahr an Einnahmen ab 2005 ansetzt. Demzufolge ist die Vermietung der Wohnung unter den gegebenen „gleichbleibenden Verhältnissen“ als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzusehen.

Was den Einwand betreffend die Verjährung anlangt, so hat das Finanzamt grundsätzlich einmal den Angaben des Bw. in der Prognoserechnung II Glauben geschenkt, dies auch hinsichtlich der Einnahmen. Es war daher kein Anlass gegeben, bereits von vornherein die Liebhaberei feststellen zu müssen. In der Berufungsvorentscheidung stützte sich das Finanzamt nicht auf die Umschuldung im Jahr 1997, sondern vielmehr auf die außerplanmäßige Kreditrückzahlung im Jahr 2004. Damit waren für das Finanzamt die Verhältnisse klar und der Grund für die Ungewissheit nicht mehr gegeben. Angesichts des vorliegenden Sachverhalts besteht daher kein Grund, dem Vorbringen zu folgen, die Verjährung bereits ab 1998 "laufen" zu lassen und die nunmehrige Festsetzung der Einkommensteuer als verjährt anzusehen.

Die Berufung des Bw. hinsichtlich Einkommensteuer 1996 war daher als unbegründet abzuweisen.

## ***2. UMSATZSTEUER 1996 bis 2004:***

Betreffend die Umsatzsteuer kann gemäß **§ 6 LVO** Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Die LVO gilt gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Der Gesetzgeber des UStG 1994 hat durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO 1993, BGBI. 33/1993, konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen ist. Die umsatzsteuerliche Regelung der sog. „kleinen Vermietung“ widerspricht der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO), beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung eines Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren – hier

„überschaubaren“ – Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (vgl. VwGH vom 16. 2. 2006, 2004/14/0082).

Diesen Ausführungen sowie jenen betreffend die Liebhaberei-Betrachtungen zur Einkommensteuer 1996 (vgl. Pkt. 1.) folgend, ist die Betätigung auch aus umsatzsteuerlicher Sicht als Liebhaberei zu qualifizieren. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Klagenfurt, am 24. Juni 2008