



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 im Beisein der Schriftführerin nach der am 24. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), ein Arzt für Allgemeinmedizin, besitzt eine Eigentumswohnung in Wien, C-Gasse, aus deren Vermietung er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Im Juni 1996 endete das Mietverhältnis mit dem damaligen Mieter. In den Jahren 1996 und 1997 ließ der Bw Instandsetzungsarbeiten an der Wohnung in Höhe von umgerechnet 25.447,60 € (1996) und 7.677,72 € (1997) durchführen. Danach vermietete er die Wohnung

an seine beiden Kinder, und zwar seit September 1997 nur an die Tochter (geb. 1979), später an die Tochter und den Sohn (geb. 1980) gemeinsam.

Von 1997 bis 2004 erklärte der Bw negative Einkünfte aus der Vermietung in folgender Höhe (in Euro):

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
-6.365,04	-2.105,07	-1.934,20	-2.560,47	-931,05	-1.381,04	-2.377,79	-951,24

In den angefochtenen Bescheiden versagte das Finanzamt der Vermietung die Anerkennung als Einkunftsquelle. Eine betreffend Einkommensteuer 1993 ergangene abweisende Berufungsvorentscheidung enthält dazu folgende Begründung (Bl. 91/2003 E-Akt):

Von 1990 bis 2004 sei aus der Vermietung ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt 14.992,41 € erwirtschaftet worden, wobei im Zeitraum der Fremdvermietung bis 1996 ein positives, ab 1997 ein hohes, ausschließlich negatives Ergebnis erzielt worden sei. Die damals 18 jährige Tochter habe über kein Einkommen verfügt, das ihr die Bezahlung der offensichtlich mündlich vereinbarten Miete ermöglicht hätte. Auch die ab dem Jahr 2001 erzielten Einkünfte hätten kaum die Höhe der Miete erreicht.

Da die Zehntelabschreibungen nicht zu korrigieren seien, bleibe das negative Gesamtergebnis unverändert. Auch die prognostizierten Ergebnisse würden innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren zu keinem Gesamtüberschuss führen.

Die Vermietung an die Kinder stelle eine Konstruktion dar, bei der Betriebskosten und Instandsetzungen von dritter Seite ersetzt würden. Es handle sich dennoch um einen Aufwand als Abzugspost, der mit dem Wohnbedürfnis von Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299). Die Selbsterhaltungsfähigkeit sei im Zeitraum 1997 bis 2005 (Hinweis auf den Bezug von Familienbeihilfe) nicht gegeben gewesen, da die Miete höher gewesen wäre als die von den Kindern erzielten Einkünfte.

Wie aus den Jahren vor 1997 erkennbar sei, wären bei Verrechnung marktgerechter Mieten Überschüsse erzielbar gewesen. Die Verminderung der Miete trotz umfangreicher Adaptierungen spreche sowohl für den Unterhaltscharakter in Form der Zurverfügungstellung von Wohnraum als auch andererseits dafür, dass es sich um keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG handle.

Der Bw bekämpft dies mit folgender Begründung (Berufungen Bl. 35/2003 und Bl. 9/2004, Vorlageantrag Bl. 94/2003 E Akt):

Seine Kinder seien erwachsen und selbsterhaltungsfähig, sie bezahlten die Miete aus ihren eigenen Einkünften. Die Rechtsprechung würde Vermietungen an Kinder nur dann nicht anerkennen, wenn die Mietezahlungen aus Zuwendungen der Eltern finanziert würden.

Aus einer Prognoserechnung für den Zeitraum 1997 bis 2016 (Bl. 96/2003 E Akt) ergebe sich ein nach steuerlichen Vorschriften ermittelter Gesamteinnahmenüberschuss von 5.363,42 €.

Da für die Liebhabereibeurteilung nicht die steuerlichen, sondern die wirtschaftlichen Ergebnisse heranzuziehen seien, habe der Bw aus den Einkünften die Zehntelabsetzungen ausgeschieden und den Instandsetzungsaufwand den Jahren der Entstehung, nämlich 1991

und 1996, zugeordnet. Unter Berücksichtigung dieser Korrekturen würde bereits im Jahr 2004 ein Gesamteinnahmenüberschuss entstehen:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007 -2016 10 x 2.400
erkl. Eink.	-6.365,04	-2.105,04	-1.934,20	-2.560,46	-931,04	-1.381,04	-2.377,79	-951,24	-1.630,73	1.600,00	24.000,00
-Zehntel											
1991	568,81	568,81	568,81	568,81							
1996	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76	2.544,76		
1997	745,79	767,72	767,72	767,72	767,72	767,72	767,72	767,72	767,72	767,72	
Inststz. 1991											
1996											
1997	-7.677,72										
korr.Eink.	-10.183,40	1.776,25	1.947,09	1.320,83	2.381,44	1.931,44	934,69	2.361,24	1.681,75	2.367,72	24.000,00

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher steuerlich als Einkunftsquelle anzuerkennen.

Der unabhängige Finanzsenat übermittelte dem Bw am 8. Mai 2008 einen Vorhalt. Zu den dort gestellten Fragen nahm der steuerliche Vertreter des Bw in der am 24. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung Stellung.

Zu Punkt 1, Vorlage bzw. Darlegung der mit den Kindern betreffend die Vermietung der Wohnung getroffenen Vereinbarungen, erklärte der steuerliche Vertreter, dass der Vertrag mündlich abgeschlossen worden sei; es handle sich um einen Standardvertrag, wie er in Wien üblich sei.

Zu Punkt 2, Vorlage von Nachweisen über die Bezahlung der Miete (z.B. Kontoauszüge, Überweisungsbelege), legte der steuerliche Vertreter Kopien des Kontos „Erlöse Vermietung und Verpachtung“ vor; auf diesem seien die Bewegungen auf den Bankkonten (Kto.Nr. 2820) ersichtlich.

Zu Punkt 3 und 4, wie die Kinder die Mietzahlungen und ihren sonstigen Lebensunterhalt finanziert hätten, verwies der steuerliche Vertreter auf die amtsbekannten Einkünfte der Kinder; nähere Angaben könne er dazu nicht machen, weil die Eltern geschieden seien und der Kontakt zu den Kindern nicht mehr aufrecht sei.

Zu Punkt 5, einen Wohnungsplan, aus dem die Räume und die Größe der Wohnung ersichtlich seien, vorzulegen, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Wohnung ca. 85 m² groß sei.

Zu Punkt 6, welcher Betätigung die Kinder seit der Anmietung der Wohnung jeweils nachgegangen seien, führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Tochter ab dem Zeitpunkt der Anmietung einer Berufsausbildung nachgegangen sei, der Sohn habe ab dem Zeitpunkt der Anmietung Informatik studiert. Die Mietverhältnisse seien weiter aufrecht, die Kinder zahlten weiterhin die Miete.

Zu Punkt 7, wann die Instandsetzungsarbeiten des Jahres 1996 durchgeführt worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass diese Arbeiten im Jahr 1996 begonnen hätten, nachdem das Mietverhältnis mit dem Vermieter beendet worden sei.

Zu Punkt 8, worauf das Absenken der Miete im Jahr 2003 (4.756,80 € gegenüber 5.232,48 € in den Vorjahren) und das Anheben der Miete in den Jahren 2004 (auf 5.670,16 €) und 2005 (auf 6.545,46 €) beruhe, erklärte der steuerliche Vertreter, dass das Schwanken der Miete in diesen Jahren auf eine Wertsicherung zurückzuführen sein dürfte, der Bw könne das heute nicht mehr nachvollziehen.

Zu Punkt 9, die Prognoserechnung hinsichtlich der Jahre ab 2007 zu präzisieren und anzugeben, aus welchen Mieteinnahmen und Werbungskosten sich die ab 2007 angenommenen Einkünfte von 2.400,00 € zusammensetzten, wie hoch insbesondere die jährlichen Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten prognostiziert würden, gab der steuerliche Vertreter an, man habe bei Annahme der Einkünfte ab dem Jahr 2007 das Ergebnis des Jahres 2006 fortgeschrieben, da im prognostizierten Zeitraum von stabil bleibenden Einkünften auszugehen sei; für das Jahr 2007 würden die tatsächlichen Einkünfte rund 1.000,00 € betragen.

Der steuerliche Vertreter legte in der Berufungsverhandlung weiters eine Aufstellung der Vermietungseinkünfte für die Jahre 1989 bis 1995 vor. In dieser Zeit sei die Wohnung fremd vermietet gewesen und sei daraus ein Gesamtüberschuss von 120.177,00 S erwirtschaftet worden. Diese Aufstellung zeige, dass die 1996 und 1997 durchgeführten Renovierungen darauf zurückzuführen seien, dass die Vermieter die Wohnung abgewohnt hätten.

Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin, wer zur Zeit die Wohnung bewohne, gab der steuerliche Vertreter an, das nicht zu wissen; aus der Buchhaltung ergebe sich, dass die Kinder zumindest bis Ende 2007 in der Wohnung gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH 1.7.2003, 97/13/0215). Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Auf den Vorhalt, die betreffend Wohnungsvermietung mit den Kindern getroffene Vereinbarung vorzulegen bzw. darzulegen, hat der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter lediglich vorgebracht, dass der Vertrag mündlich abgeschlossen worden sei und es sich um einen Standardvertrag, wie er in Wien üblich sei, handle. Damit hat der Bw aber nicht dargetan, welchen Inhalt die Vereinbarung mit seinen Kindern gehabt hätte und dass die wesentlichen Bedingungen der Vermietung mit hinreichender Deutlichkeit festgelegt worden wären. Die steuerliche Anerkennung des behaupteten Mietverhältnisses muss daher schon daran scheitern, dass es der Vereinbarung an einem eindeutigen und klaren Inhalt mangelt.

Zudem müssen Zweifel am wahren Inhalt der Mietvereinbarung deshalb aufkommen, weil der Bw nicht mehr nachzuvollziehen vermag, worauf das Schwanken der Miete in den Jahren 2003 bis 2005 zurückzuführen ist, bzw. der steuerliche Vertreter des Bw als Ursache eine Wertsicherung bloß vermuten konnte. Davon abgesehen ist nicht einsichtig, inwiefern der Umstand, dass die Miete im Jahr 2003 von 5.232,00 € auf 4.756 € gesunken ist, mit einer Wertsicherung der Miete erklärt werden könnte. Von einer eindeutigen Fixierung des Bestandszinses in seiner Höhe kann damit nicht gesprochen werden.

Unklar bleibt, mangels Darlegung eines Vertragsinhalts, auch, wie sich der Bestandgegenstand ab Jänner 2000, als der Sohn als weiterer Mieter hinzutrat, auf die beiden Mieter aufgeteilt bzw. wer welche Räumlichkeiten zu welchem Mietzins gemietet hat. Wenn der steuerliche Vertreter, der, worauf in der Vorladung zur Berufungsverhandlung hingewiesen wurde, mit der Sachlage vertraut sein musste, nicht angeben kann, wer zur Zeit die Wohnung bewohnt, so ist dies ein weiteres Indiz, das an der Ernsthaftigkeit des behaupteten Mietverhältnisses zweifeln lässt.

Einen Nachweis dafür, dass es zu einem Zahlungsfluss von den Kindern zum Bw gekommen wäre, ist der Bw schuldig geblieben. Auf ausdrücklichen Vorhalt des unabhängigen Finanz-

senats, Zahlungsbelege vorzulegen, wurde in der Berufungsverhandlung die Kopie des Kontos, auf dem die Erlöse des Bw aus der Vermietung verbucht wurden, überreicht. Daraus ist aber lediglich ersichtlich, dass als Gegenkonto das Bankkonto des Bw angesprochen wurde. Wer die betreffenden Beträge einbezahlt hat, geht daraus nicht hervor. Eine tatsächliche Bezahlung der Miete lässt sich damit nicht nachvollziehen.

In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass nicht ersichtlich ist, aus welchen Mitteln die Kinder die Miete finanziert hätten. Zur diesbezüglichen Frage im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats verwies der steuerliche Vertreter bloß auf die amtsbekannten Einkünfte der Kinder. In Bezug auf die amtsbekannten Einkünfte der Kinder hat das Finanzamt jedoch in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, dass die Tochter zunächst über keine Einkünfte verfügt hätte und auch die ab 2001 von den Kindern erzielten Einkünfte die Miete kaum erreicht hätten. Vor dem Hintergrund der Unterlassung einer Nachweisführung über die tatsächliche Bezahlung der Miete durch die Kinder drängt sich damit der Verdacht auf, dass ein Zahlungsfluss überhaupt nicht erfolgt ist, zumal in den Jahren vor der Erzielung eigener Einkünfte durch die Kinder nicht einmal die Familienbeihilfe – lässt man beiseite, dass damit die finanziellen Mittel für die Bezahlung der Miete vom Bw selbst gestammt hätten - es der Tochter ermöglicht hätte, die monatliche Miete von 6.600,00 S zu bestreiten.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass es trotz umfangreicher Adaptierungsarbeiten zu einer Verminderung der Miete gekommen wäre. Dazu wird aus dem Einkommensteuerakt festgestellt, dass der letzte Fremdmietler, dessen Mietverhältnis im Juni 1996 endete, eine Jahresmiete von rund 92.700,00 S netto bezahlt hatte (Bl. 44, 45/2004 E Akt). Demgegenüber vermietete der Bw die Wohnung, obwohl er in den Jahren 1996 und 1997 insgesamt rund 450.000,00 S in deren Renovierung investiert hatte, seinen Kindern um eine geringere Jahresmiete von netto 72.000,00 S, ein Umstand, der gegen die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses spricht.

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. VwGH 27.8.1991, 91/14/0097). Solche Zweifel liegen im konkreten Fall aus den dargelegten Gründen vor. Das behauptete Mietverhältnis des Bw zu seinen Kindern kann daher steuerlich nicht anerkannt werden.

1.2. Im Rahmen der Beweiswürdigung ist vielmehr darauf zu schließen, dass die Befriedigung des anlässlich der Berufsausbildung bzw. des Studiums in Wien bestehenden Wohnbedürfnisses der unterhaltsberechtigten Kinder, für die der Bw, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung festgestellt hat, jedenfalls auch noch in den Streitjahren Familien-

beihilfe bezog und deren amtsbekannte Einkünfte nicht einmal die Höhe der Miete erreichten, in das Erscheinungsbild einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle gekleidet werden sollte.

Eine Unterhaltsleistung durch eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder hat aber, selbst wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollte, bereits im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG steuerlich unbeachtlich zu bleiben (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141).

2. Selbst wenn ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorliegen würde und die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG außer Betracht gelassen wird, wäre für den Bw nichts gewonnen, weil die Vermietung der Eigentumswohnung an die Kinder auch wegen des Vorliegens von Liebhaberei nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

Die Vermietung einer Eigentumswohnung stellt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) dar. Bei einer solchen Betätigung ist Liebhaberei zu vermuten. Diese Vermutung ist aber nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegbar; gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Aus der Wortfolge „Art der Bewirtschaftung“ in § 2 Abs. 4 LVO ist zu erschließen, dass der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde gelegt werden dürfen.

Die in Rede stehende Eigentumswohnung war bis Mitte 1996 zu einem jährlichen Nettomietzins von rund 92.700,00 S fremdvermietet. Danach investierte der Bw in die Renovierung der, wie er vorbrachte, von den Vormieter abgewohnten Wohnung rund 450.000,00 S, um sie anschließend um einen jährlichen Nettomietzins von 72.000,00 S, also einen gegenüber der Fremdvermietung um rund 22 % und damit wesentlich geringeren Nettomietzins, an seine Kinder zu vermieten. In einer solchen Vorgangsweise ist aber eine wesentliche Änderung des wirtschaftlichen Engagements des Bw zu erblicken (eine Änderung der Bewirtschaftungsart stellt beispielsweise auch eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse dar; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126), die es verbietet, die Zeiten der Fremdvermietung in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen. Für die Beurteilung der Frage, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist, sind daher nur die Zeiträume ab der Vermietung an die Kinder heranzuziehen.

Da die Vermietung an die Kinder im September 1997 und damit der „maßgebliche Zeitraum“ im Sinn der Übergangsbestimmung des § 8 Abs. 3 Satz 1 der LVO 1993 in der Fassung des BGBl II Nr. 358/1997 vor dem 14. November 1997 begonnen hat, ferner das Vorliegen einer schriftlichen Erklärung im Sinne des letzten Satzes der Übergangsvorschrift des § 8 Abs. 3 LVO 1993 in der genannten Fassung nicht aktenkundig ist, ist auf die Streitjahre die LVO 1993

in ihrer Stammfassung anzuwenden, was bedeutet, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (z.B. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144).

Für die Jahre ab 1997 bis zum Jahr 2006 hat der Bw folgende Einnahmen und Werbungskosten aus der Vermietung der Eigentumswohnung erklärt:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Miete:	1.744,15	5.232,44	5.232,44	5.232,44	5.232,44	5.232,48	4.756,80	5.670,16	6.545,46	6.545,46
Werbungsk:										
Zehntelabs.	-3.859,41	-3.881,24	-3.881,24	-3.881,24	-3.312,43	-3.312,43	-3.312,43	-3.312,43	-3.312,43	-767,72
AfA	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39	-452,39
Finanz..	-1.288,06	-1.241,95	-1.081,46	-926,54	-887,61	-893,14	-893,96	-851,38	-633,45	-558,15
Instandh.	-620,17	-292,21	-97,32	-1.059,90	-36,77	-463,40	-990,30	-470,70	-1.578,60	-288,10
übrige	-1.889,16	-1.469,72	-1.654,23	-1.472,84	-1.474,29	-1.492,16	-1.485,51	-1.534,50	-2.199,32	-1.677,10
Einkünfte	-6.365,04	-2.105,07	-1.934,20	-2.560,47	-931,05	-1.381,04	-2.377,79	-951,24	-1.630,73	2.802,00

Der Gesamtüberschuss der Werbungskosten beträgt in diesem Zeitraum -17.434,63 €. Dem Einwand des Bw, Zehntelabsetzungen aus den im Jahr 1996 angefallenen Instandsetzungsausgaben wären bei dieser Berechnung nicht zu berücksichtigen, sondern wirtschaftlich dem Jahr 1996 als dem Jahr der Entstehung zuzuordnen, kann nicht gefolgt werden. Der Bw hat die Renovierung im Jahr 1996 nach Beendigung der Fremdvermietung begonnen und im Jahr 1997 fortgesetzt. Die Renovierung erfolgte damit erkennbar im Hinblick auf die künftige Neuvermietung der renovierten Wohnung. Es handelt sich daher sehr wohl um Ausgaben, die auch unter dem vom Bw angesprochenen wirtschaftlichen Blickwinkel in die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der ab September 1997 begonnenen Vermietung einzubeziehen sind.

Die aus dem Jahr 1991 stammenden und noch bis zum Jahr 2000 fortgeführten Zehntelabsetzungen in Höhe von jeweils umgerechnet 568,81 € fallen bei Beurteilung der Ertragsfähigkeit nicht besonders ins Gewicht, da nach Ausscheiden dieser Werbungskosten noch immer ein negatives Gesamtergebnis von -15.159,39 € verbleibt. Zudem müsste auch das noch im Jahr 1996 abgesetzte Zehntel der Instandsetzungen in Höhe von umgerechnet 2.544,49 € als der ab September 1997 begonnenen Neuvermietung zugehörig einkünfte-mindernd berücksichtigt werden.

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit liegt nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036). Es war daher Sache des Bw, die Liebhabereivermutung nach § 2 Abs. 4 LVO zu widerlegen.

Der Bw hat dies durch Vorlage einer Prognoserechnung versucht, in der er für die Jahre 2007 bis 2016 pauschal jährliche Einkünfte von 2.400,00 € unterstellt hat. Damit hat er aber kein konkretes, nachvollziehbares und sachdienliches Vorbringen zur Beurteilung der Ertragsfähigkeit erstattet. Der Aufforderung im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats, seine

Prognoserechnung, insbesondere in Bezug auf die prognostizierten jährlichen Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, zu präzisieren, ist der Bw nicht nachgekommen.

Allein im Fortschreiben des Ergebnisses des Jahres 2006 ist schon deshalb keine verlässliche, der wirtschaftlichen Realität nahe kommende Prognose zu erblicken, weil das Jahr 2006 insofern gegenüber den Vorjahren eine Sonderstellung einnimmt und damit nicht repräsentativ ist, als in diesem Jahr mit 288,10 € ein geringerer Instandhaltungsaufwand angefallen ist, als im Durchschnitt der vorangegangenen 9 Jahre (insgesamt rund 5.600,00 € : 9 = rund 620,00 €), und als in diesem Jahr die Zehntelabsetzung aus dem Jahr 1996 in Höhe von 2.544,49 € nicht mehr abzuziehen war, die auf dem Fortschreiben des Ergebnisses des Jahres 2006 beruhende Prognose daher, gemessen an den für die vorangegangenen 9 Jahre feststellbaren Verhältnissen, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten nicht in ausreichender Weise berücksichtigt. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung aber ihren unverzichtbaren Platz (VwGH 27.5.2003, 99/14/0331).

Der Umstand, dass bereits im Jahr 2007 entgegen dem prognostizierten Überschuss von 2.400,00 € tatsächlich nur ein solcher von rund 1.000,00 € eingetreten ist, stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die Prognose unrealistische Annahmen enthält.

Da der Bw kein geeignetes Sachvorbringen zur Widerlegung der Liebhabereivermutung erstattet hat, konnte seinem Berufungsbegehren um Anerkennung der in den Jahren 2003 und 2004 geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung auch insofern nicht gefolgt werden.

3. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 war insoweit teilweise stattzugeben, als unstrittig die Voraussetzungen für die Anerkennung der Trinkgelder in Höhe von 561,00 € als Betriebsausgaben vorliegen.

4. Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2004:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid:	107.472,27 €
- Trinkgelder:	<u>-561,00 €</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE:	106.911,27 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Oktober 2008