



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Peter Grüner und Christian Schuckert, im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen der Dr. L. S., Wien, vertreten durch Dr. Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 2320 Schwechat, Bruck-Hainburger Straße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch RR AD Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008 nach der am 18. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Jahr 2005

Die Berufungswerberin (Bw.) Frau Dr. L. S. erklärte im Jahr 2005 neben ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als Facharzt für Psychiatrie und Neurologie einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung der Liegenschaft P. 73, A. in Höhe von € 18.580,93.

Die Einnahmen betrugen 0,00, die AfA € 3,42 Euro, die Fremdfinanzierungskosten € 5.882,21 Euro, die sofortabgesetzten Instandhaltungskosten € 2.140,91 Euro und die übrigen Werbungskosten € 10.554,39.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um folgende Ergänzungspunkte:

"Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden Sie ersucht, eine Hausabrechnung vorzulegen.

2) Vorlage einer detaillierten Prognoserechnung aus der ersichtlich ist, ab wann ein Gewinn erzielt wird,

3) Vorlage einer AfA-Berechnung

4) Wie wurde die Liegenschaft erworben (Kaufvertrag) bzw. Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten? Ab wann wird die Liegenschaft vermietet?

5) Welche Höhe beträgt die monatliche Miete?

Wie setzen sich die Vorsteuerbeträge in Höhe von € 23.867,00 zusammen?

Welche Umsätze stehen diesen Vorsteuerbeträgen gegenüber?"

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom **9. Mai 2007** führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus und legte eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung 2005, ein AfA-Verzeichnis und ein Schätzungsgutachten vor:

"Wie aus dem Schätzungsgutachten vom 7.9.2004 hervorgeht, belaufen sich die fiktiven Anschaffungskosten auf € 141.700,00. Unsere Klientin hat dieses Objekt von ihrer Mutter geerbt. Der Zustand der Baulichkeit war desolat, sodass eine Generalsanierung notwendig erschien (siehe Anlageverzeichnis per 31.12.2005, 2006 und 2007).

Die in der Erklärung 2005 geltend gemachten Vorsteuern setzen sich im Großen und Ganzen aus dem im Anlagenverzeichnis per 31.12.2005 ersichtlichen Baurechnungen zusammen:

| | |
|------------------------------|-------------|
| € 114.305,42 x 20% | 22.861,08 |
| Vorsteuer Reinigung | 178,36 |
| Vorsteuer Beheizung | 596,06 |
| Vorsteuer Strom u. Wasser | 113,31 |
| Vorsteuer kleine Reparaturen | 97,60 |
| Vorsteuer Beratungskosten | 20,52 |
| Vorsteuer Werbung | <u>0,93</u> |
| | 23.867,86 |

Diesen Vorsteuern stehen im Jahr 2005 und in der Folge auch 2006 noch keine Einnahmen gegenüber. Die erste Vermietung erfolgt erst im März 2007. Es ist geplant, das Objekt als Ferienhaus bzw. als Kulisse für Filmaufnahmen und ähnliches zu vermieten. Mit einem Mietpreis von € 300,00 pro Tag wird gerechnet.

| | |
|-------------------|-----------|
| 120 Tage a 300,00 | 36.000,00 |
| -AfA | 17.043 |
| -Bankzinsen | 15.000,00 |
| -Betriebskosten | 3.000,00 |
| Überschuss | 957,00" |

Das Finanzamt erließ den Umsatzsteuerbescheid für 2005 und den Einkommensteuerbescheid 2005 am 21. Mai 2007 erklärungsgemäß jedoch gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig.

Begründend wurde ausgeführt, da es einen längeren Zeitraum bedarf, um festzustellen, ob aus der Vermietung und Verpachtung ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, ergehe der Bescheid gem. [§ 200 BAO](#) vorläufig.

Gegen die Bescheide wurde Berufung am 13. Juni 2007 eingebracht und wie folgt begründet: "Die Veranlagung erfolgte nur vorläufig. Es liegen jedoch keine Gründe für eine nur vorläufige Festsetzung vor. Dem Finanzamt wurde eine Prognoserechnung mit Schreiben vom 9. Mai 2007 übermittelt, die die Ertragsfähigkeit des zur Vermietung geplanten Objektes aufgezeigt. Wir stellen daher den Antrag auf endgültige, erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 und der Körperschaftsteuer 2005 (gemeint wohl Einkommensteuer 2005)."

Am 18. Juni 2007 erließ das Finanzamt betreffend Umsatzsteuer 2005 eine Berufungsvorentscheidung.

Auf Grund der Berufung vom 13. Juni 2007 wurde der Umsatzsteuerbescheid vom 21. Mai 2007 insofern geändert als die Abgabe endgültig festgesetzt wurde.

Hinsichtlich der Einkommensteuer wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. So könne etwa nach der Judikatur für die Fragen, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (vgl. zB VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; 18.12.1996, 94/15/0152; 26.06.2002, 2000/13/0202; 30.07.2002, 96/14/0116). Im konkreten Fall liegt Liebhaberei mit Einkünftevermutung gem. § 1 Abs.1 LiebhabereiVO idF BGBl. II 1993/33 vor. Die

Kriterienprüfung § 2 LiebhabereiVO ist in die Zukunft gerichtet. Im gegenwärtigen Zeitraum könne daher die Einkunftsquelleneigenschaft nicht als sicher angenommen werden. Der Einkommensteuerbescheid sei somit vorläufig zu erlassen gewesen.

Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Jahr 2006

Für das Jahr 2006 erklärte die Bw. neben ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € 29.038,79. Die Einnahmen betrugen 0,00, die Fremdfinanzierungskosten € 9.903,17, die sofortabgesetzten Instandhaltungskosten € 679,21 und die übrigen Werbungskosten € 8.446,51. Die Vorsteuern machte die Bw. in Höhe von 12.660,58 Euro geltend.

Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß, der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 erging endgültig, der Einkommensteuerbescheid 2006 erging gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufig.

Jahr 2007

Für das Jahr 2007 erklärte die Bw. neben ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Überschuss von Werbungskosten über Einnahmen in Höhe von vorerst € 66.401,06 dann berichtigt mit € 40.775,63. Die Einnahmen wurden mit € 8.175,00 erklärt, die AfA mit € 17.308,51, die Fremdfinanzierungskosten mit € 19.794,99 (statt 45.420,42) und übrige Werbungskosten mit € 11.847,99. Eine Veranlagung erfolgte nicht.

Weiters machte die Bw. die Vorsteuern in Höhe von € 2.436,36 Euro geltend. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 erging erklärungskgemäß.

Für die Jahre 2005 bis 2007 erfolgte eine Außenprüfung.

Der Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für diese Jahre. Für 1/2008-7/2009 erfolgte eine Nachschau.

Im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte am **15.05.2009** eine Besichtigung der Liegenschaft P. 73. Frau Dr. S. führte persönlich durch das Haus. Folgendes wurde festgehalten:

"Im Hochparterre befinden sich ein großer Aufenthaltsraum und die Küche samt Speis. Im Aufenthaltsraum wurde die Zwischenmauer entfernt und die Zimmer 3 und 4 mit dem Aufenthaltsraum zusammengelegt. Anstatt der Zwischenmauer befindet sich nunmehr eine verstellbare Videowall. Bei den medizinischen Fortbildungsveranstaltungen werden hier mittels Projektor Bilder und Texte übertragen.

Im 1. Obergeschoss befinden sich 3 Schlafräume und neu errichtete Nassräume, sowie weitere Waschgelegenheiten und Duschen in den Zimmern. Die Räume 6+7, 8+9, 11+12 wurden zusammengelegt. Im Zwischengeschoss wurde eine Toilette zusätzlich eingebaut.

Im Dachgeschoss befinden sich ebenfalls 3 Schlafräume. Es erfolgten wiederum Zusammenlegungen von Zimmern (13+14, 15+16, 17+18) und der Neueinbau von Nassräumen.

Insgesamt befinden sich 12 Schlafgelegenheiten in den derzeitigen Räumlichkeiten. Zum Zeitpunkt der Besichtigung fand ein medizinisches Fortbildungsseminar statt:

"Neuropsychiatrischer Seminarzyklus A.L." – Seminar zum Thema Demenz im Wandel der Zeit vom 15.05.2009-17.05.2009 (lt. Bw ist es das 4. Seminar dieser Art in diesem Rahmen) 8 Teilnehmer und 2 Vortragende (eine davon die Bw.), alle Teilnehmer schlafen lt. Angabe der Bw. im Haus P. 73.

Einer Vermietung des Hauses außerhalb der Seminarreihe wird angestrebt. In Planung lt Bw. sind Seminare ähnlicher Art, Dreharbeiten mit Filmfirmen und Vermietung des ganzen Hauses an Familien mit mehreren Kindern.

Zum derzeitigen Zeitpunkt gibt es für 2009 keine konkreten Buchungen, Vorreservierungen oder Buchungsbestätigungen. Es ist auch keine Annonce im Gastgeberverzeichnis 09/10 AA. geschaltet und kein Internetauftritt geplant."

Im Akt befinden Fotos des Hauses, des Aufenthaltsraumes im Hochparterre, Fotos von 6 Zimmern und 3 Nassräumen und ein Plan von dem Haus.

In der Schlussbesprechung wurde folgende Prognoserechnung vorgelegt:

Dr. L. S.

Prognoserechnung A. 2005-2026

| | | Einnahmen | AfA | Zinsen | Instandhaltg | übrige WK | Summe WK | Überschuss | kumuliert |
|----|------|-----------|-----------|-----------|--------------|-----------|-----------|------------|-------------|
| 1 | 2005 | 0,00 | 3,42 | 5.882,21 | 488,04 | 12.207,00 | 18.580,93 | -18.580,93 | -18.580,93 |
| 2 | 2006 | 0,00 | 9,90 | 19.903,00 | 472,12 | 8.653,00 | 29.038,00 | -29.038,00 | -47.619,72 |
| 3 | 2007 | 8.175,00 | 17.308,00 | 19.794,00 | 3.678,51 | 8.168,00 | 48.950,00 | -40.775,00 | -88.395,35 |
| 4 | 2008 | 12.684,85 | 18.113,70 | 22.734,48 | 1.074,73 | 5.933,23 | 47.856,14 | -35.171,29 | -123.566,00 |
| 5 | 2009 | 15.000,00 | 17.388,11 | 21.561,00 | 500,00 | 6.000,00 | 45.449,00 | -30.449,00 | -154.016,00 |
| 6 | 2010 | 20.000,00 | 17.388,11 | 20.868,00 | 500,00 | 6.120,00 | 44.876,00 | -24.876,00 | -178.892,00 |
| 7 | 2011 | 25.000,00 | 17.383,03 | 20.143,00 | 500,00 | 6.242,00 | 44.268,00 | -19.268,00 | -198.161,00 |
| 8 | 2012 | 37.500,00 | 11.042,29 | 19.385,00 | 500,00 | 6.367,00 | 37.295,00 | 204,00 | -197.956,00 |
| 9 | 2013 | 40.000,00 | 11.041,93 | 18.593,00 | 500,00 | 6.494,00 | 36.629,00 | 3.370,00 | -194.586,00 |
| 10 | 2014 | 45.000,00 | 11.041,93 | 17.764,00 | 500,00 | 6.624,00 | 35.930,00 | 9.069,00 | -185.516,00 |
| 11 | 2015 | 45.900,00 | 11.041,93 | 16.897,00 | 1.000,00 | 6.756,00 | 35.696,00 | 10.203,00 | -175.312,00 |
| 12 | 2016 | 46.818,00 | 11.038,56 | 15.990,00 | 1.000,00 | 6.892,00 | 34.921,00 | 11.896,00 | -163.415,00 |
| 13 | 2017 | 47.754,36 | 8.110,79 | 15.042,00 | 1.000,00 | 7.029,00 | 31.182,00 | 16.571,00 | -146.844,00 |
| 14 | 2018 | 48.709,00 | 8.029,23 | 14.050,00 | 1.000,00 | 7.170,00 | 30.249,00 | 18.459,00 | -128.384,00 |
| 15 | 2019 | 49.683,00 | 8.029,23 | 13.012,00 | 2.000,00 | 7.313,00 | 30.355,00 | 19.327,00 | -109.056,00 |
| 16 | 2020 | 50.677,00 | 8.029,23 | 11.927,00 | 2.000,00 | 7.460,00 | 29.417,00 | 21.260,00 | -87.796,00 |
| 17 | 2021 | 51.690,00 | 8.029,23 | 10.792,00 | 2.000,00 | 7.609,00 | 28.431,00 | 23.259,00 | -64.536,00 |
| 18 | 2022 | 52.724,00 | 8.029,23 | 9.921,00 | 2.000,00 | 7.761,00 | 27.712,00 | 25.012,00 | -39.524,00 |
| 19 | 2023 | 53.779,00 | 8.029,23 | 9.584,00 | 2.000,00 | 7.916,00 | 27.530,00 | 26.248,00 | -13.276,00 |
| 20 | 2024 | 54.854,00 | 8.029,23 | 9.249,00 | 2.000,00 | 8.075,00 | 27.353,00 | 27.501,00 | 14.224,00 |
| 21 | 2025 | 55.951,00 | 8.029,23 | 8.898,00 | 2.000,00 | 8.236,00 | 27.164,00 | 28.786,00 | 43.011,00 |
| 22 | 2026 | 57.070,00 | 8.027,04 | 8.533,00 | 2.000,00 | 8.401,00 | 26.961,00 | 30.109,00 | 73.121,00 |

Von der Betriebsprüfung wurde dieser Prognoserechnung folgende Prognoserechnung mit dem Ansatz weniger "optimistischer" Einnahmen gegenübergestellt:

| | | Einnahmen | AFA Zinsen Instandh. So. WK Summe WK | | | | | Jahres Saldo | Kumulierter Saldo |
|-------|------|-----------|--------------------------------------|--------|-------|--------|--------|--------------|-------------------|
| Index | | 2,0% | 2,0% | | | | | | |
| 1 | 2005 | 0 | 3 | 5.882 | 488 | 12.207 | 18.580 | -18.580 | -18.580 |
| 2 | 2006 | 0 | 10 | 19.903 | 472 | 8.653 | 29.038 | -29.038 | -47.618 |
| 3 | 2007 | 8.175 | 17.308 | 19.794 | 3.678 | 8.168 | 48.948 | -40.773 | -88.391 |
| 4 | 2008 | 12.685 | 18.114 | 22.734 | 1.074 | 5.933 | 47.855 | -35.170 | -123.561 |
| 5 | 2009 | 17.100 | 17.388 | 21.561 | 500 | 6.000 | 45.449 | -28.349 | -151.910 |
| 6 | 2010 | 20.000 | 17.388 | 20.868 | 500 | 6.120 | 44.876 | -24.876 | -176.786 |
| 7 | 2011 | 25.000 | 17.388 | 20.143 | 500 | 6.242 | 44.273 | -19.273 | -196.060 |
| 8 | 2012 | 31.000 | 11.042 | 19.385 | 500 | 6.367 | 37.294 | -6.294 | -202.353 |
| 9 | 2013 | 31.620 | 11.042 | 18.593 | 500 | 6.494 | 36.629 | -5.009 | -207.363 |
| 10 | 2014 | 32.252 | 11.042 | 17.764 | 500 | 6.624 | 35.930 | -3.678 | -211.040 |
| 11 | 2015 | 32.897 | 11.042 | 16.897 | 1.000 | 6.757 | 35.696 | -2.798 | -213.838 |
| 12 | 2016 | 33.555 | 11.038 | 15.990 | 1.000 | 6.892 | 34.920 | -1.364 | -215.203 |
| 13 | 2017 | 34.227 | 8.111 | 15.042 | 1.000 | 7.030 | 31.182 | 3.044 | -212.158 |
| 14 | 2018 | 34.911 | 8.029 | 14.050 | 1.000 | 7.170 | 30.249 | 4.662 | -207.497 |
| 15 | 2019 | 35.609 | 8.029 | 13.012 | 2.000 | 7.313 | 30.355 | 5.255 | -202.242 |
| 16 | 2020 | 36.321 | 8.029 | 11.927 | 2.000 | 7.460 | 29.416 | 6.905 | -195.337 |
| 17 | 2021 | 37.048 | 8.029 | 10.792 | 2.000 | 7.609 | 28.430 | 8.618 | -186.719 |
| 18 | 2022 | 37.789 | 8.029 | 9.921 | 2.000 | 7.761 | 27.711 | 10.077 | -176.642 |
| 19 | 2023 | 38.545 | 8.029 | 9.584 | 2.000 | 7.916 | 27.530 | 11.015 | -165.627 |
| 20 | 2024 | 39.315 | 8.029 | 9.249 | 2.000 | 8.075 | 27.353 | 11.963 | -153.664 |
| 21 | 2025 | 40.102 | 8.029 | 8.898 | 2.000 | 8.236 | 27.163 | 12.938 | -140.726 |
| 22 | 2026 | 40.904 | 8.029 | 8.533 | 2.000 | 8.401 | 26.963 | 13.941 | -126.785 |
| 23 | 2027 | 41.722 | 8.029 | 8.300 | 2.000 | 8.569 | 26.898 | 14.824 | -111.961 |
| 24 | 2028 | 42.556 | 8.029 | 8.100 | 2.000 | 8.740 | 26.870 | 15.687 | -96.274 |
| 25 | 2029 | 43.407 | 8.029 | 7.900 | 2.000 | 8.915 | 26.844 | 16.563 | -79.711 |
| 26 | 2030 | 44.276 | 8.029 | 0 | 2.000 | 9.093 | 19.123 | 25.153 | -54.558 |
| 27 | 2031 | 45.161 | 8.029 | 0 | 2.000 | 9.275 | 19.305 | 25.857 | -28.702 |
| 28 | 2032 | 46.064 | 8.029 | 0 | 2.000 | 9.461 | 19.490 | 26.574 | -2.127 |

In dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 02.09.2009 wurden folgende steuerliche Feststellungen getroffen

"Tz. 1 Vermietung A.

Sachverhalt:

- 1.) Fr. Dr. S. hat das Objekt A./P. 73 im Jahr 2005 im Rahmen eines Erbteilungsübereinkommens um AK von € 141.700,00 erworben.
- 2.) Für den Prüfungszeitraum wurden zu diesem Objekt jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Vorsteuern und erstmals für das Jahr 2007 Umsätze erklärt.
- 3.) Die Werbungskosten betragen im Prüfungszeitraum für 2005 ca. € 27.000,00, für 2006 ca. € 44.000,00 und für 2007 ca. € 42.000,00. Mit diesen Größenordnungen ist auch in den Folgejahren zu rechnen. Der Zinssatz ist vertraglich bis 2012 fixiert, die Zinsen selbst werden im Rahmen der Annuitäten kontinuierlich sinken. Die AfA wird sich ab 2012 nach Ende der Nutzungsdauer für Einrichtungsgegenstände verringern.
- 4.) Die steuerliche Vertretung hat eine Prognoserechnung bis 2026 vorgelegt, aus der sich ein Gesamtüberschuss von ca. € 73.000,00 ergibt.

Rechtliche Beurteilung

1.) Die in der Prognoserechnung dargestellte Entwicklung der Werbungskosten kann als zutreffend angesehen werden. Nicht als zutreffend, weil zu ambitioniert und optimistisch, wird von der Bp die angenommene Entwicklung der Einnahmen angesehen.

2.) Die prognostizierten Einnahmen steigen in Sprüngen von € 25.000,00 in 2011 auf € 45.000,00 in 2014 und werden ab diesem Jahr mit 2% indexiert. Der hohe Ausgangswert von € 45.000,00 für die Indexierung war in der Rechnung ausschlaggebend für die Darstellung des Gesamtüberschusses.

3.) Mit Zeitpunkt der Schlussbesprechung kann für 2009 von gesicherten Einnahmen von € 17.000,00 und von möglichen weiteren Einnahmen in Höhe von € 10.000,00 (2 Seminare) bzw. € 7.200,00 (Dreharbeiten) ausgegangen werden. Die Beträge müssen noch um die USt bereinigt werden. Im besten Fall wird sich ein Betrag netto knapp € 30.000,00 ergeben.

Der kumulierte Werbungskostenüberschuss 2005-2007 beläuft sich auf € 114.020,78 und hat sich 2008 weiter vergrößert.

4.) Eine Vergleichsrechnung, die ab dem Jahr 2012 von einer Basis von € 31.000,00 mit 2% indexiert bei ansonsten gegenüber der Prognoserechnung unveränderten Werbungskosten ausgeht, führt nach 28 Jahren (maximum nach [§ 2 Abs. 3 LVO](#)) noch zu keinem Gesamtüberschuss; eine Rechnung mit einer Basis von € 31.500,00 führt nach dem gleichen Zeitraum zu einem Überschuss von knapp € 11.000,00.

5.) Die der Indexierung in der Prognoserechnung zugrundeliegenden Einnahmen – vor allem ab der Periode 9 – liegen von den schon erzielten und von den realistischer Weise für die nächsten Jahre bei gegebener Bewirtschaftungsart erwartbaren Einnahmen so weit entfernt, dass eine Prognose darauf nach Ansicht der Bp nicht gestützt werden kann.

6.) Die Vermietung des Objekts P. 73 fällt, weil es sich um die Bewirtschaftung eines Eigenheimes handelt, unter die Bestimmung des [§ 1 Abs. 2 LVO](#). Als Eigenheime (Z. 3) gelten nach der Rechtsprechung auch Landhäuser, Ferienhäuser und Villen. Das Objekt, das im Zuge einer Erhebung auch fotografisch festgehalten wurde, ist in diese Kategorie einzuordnen. Außerdem eignet sich das Gebäude auch "in einem besonderen Maße" ([§ 1 Abs. 2 LVO](#)) für die private Lebensführung.

7.) Eine gewerbliche Vermietung mit der Folge eines Anlaufzeitraumes liegt deshalb nicht vor, weil damit die Erbringung von Leistungen verbunden ist, die jedenfalls im Prüfungszeitraum nicht erbracht worden sind; insbesondere wird kein Beherbergungsbetrieb unterhalten und keine saisonale Zimmervermietung betrieben.

8.) Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass im Gebäude nach den Umbauarbeiten ab 2005 ein Veranstaltungsraum, eine Küche, ein Speiseraum und 6 Zimmer zur Verfügung stehen. Der Veranstaltungsraum ist bisher für die Veranstaltungen von Seminaren (zB zum Thema Demenz) verwendet worden, die von Pharmahandelsunternehmen bezahlt wurden und an denen bis zu 10 Personen inkl. Frau Dr. S. als Teilnehmer eingeladen waren. Bisher sind pro Jahr höchstens 2 derartige Seminare abgehalten worden. Soweit aus den Unterlagen für stattgefundene Seminare ersichtlich, haben die Mittags- und Abendesse für die Teilnehmer überwiegend außerhalb des Gebäudes stattgefunden.

Zusammenfassung:

Das Objekt stellt keine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993 LVO- in der geltenden Fassung) dar. Dies hat zur Folge, dass

a) die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht zum Ansatz kommen dürfen und daher nicht in die Ermittlung des Einkommens einfließen und

b) die geltend gemachten Vorsteuern und die erklärten Umsätze 2007 nach [§ 6 LVO](#) steuerlich nicht zum Ansatz kommen.

Steuerliche Auswirkungen

| Zeitraum | 2005 | 2006 | 2007 |
|--|------------|------------|-----------|
| | Euro | Euro | Euro |
| <i>Umsatzsteuer</i> | | | |
| [000] Steuerbarer Umsatz | | | -8.175,00 |
| [022] 20% Normalsteuersatz | | | -8.175,00 |
| [060] Vorsteuern (ohne EUST) | -23.867,86 | -12.660,58 | -2.436,36 |
| <i>Einkommensteuer</i> | | | |
| [370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 18.580,93 | 29.038,79 | 66.401,06 |

Tz.2 Vorläufige Veranlagung

Die Veranlagungen 2005 -2007 erfolgen vorläufig. Zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses ist aus Sicht der Bp die Wahrscheinlichkeit, dass kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann, höher einzuschätzen als das Gegenteil.

Auf die folgende Niederschrift vom 2.9.2009 wird verwiesen:

"In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) anlässlich der Außenprüfung wurde Folgendes festgehalten:

Zum Objekt A./P. 73 wurden im Prüfungszeitraum jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Vorsteuern und erstmals für 2007 auch Umsätze erklärt.

Dazu sind folgende Feststellungen zu treffen:

1. Das genannte Objekt stellt keine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO; BGBl. 33/1993 in der geltend Fassung) dar, sodass die für 2005 -2007 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen, d.h. jeweils bei der Ermittlung des Einkommens dieser Jahre außer Ansatz bleiben.

2. Die Vermietung hat sich im Rahmen der nicht gewerblichen Vermietung bewegt, sodass für 2005-2007 ein Anlaufzeitraum nach [§ 2 Abs. 2 der LVO](#) nicht in Betracht kommt und Vorsteuern sowie Umsätze wegen [§ 6 LVO](#) ebenfalls außer Ansatz bleiben.

3. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Beträge:

| | 2005 EUR | 2006 EUR | 2007 EUR |
|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Entfall Umsätze lt. Erklärung | 0 | 0 | 8.175,00 |
| Entfall Vorsteuern lt. Erklärung | 23.367,86 | 12.660,68 | 2.436,36 |
| Entfall Einkünfte V+V lt. Erklärung | - 18.580,93 | -29.038,79 | -40.775,63 |

4. Die Feststellungen werden vorläufig getroffen.

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

| Zeitraum | 2007 Euro |
|---------------------|--------------|
| Vor Bp | 575.077,44 |
| Tz. 1 Vermietung A. | -8.175,00 |
| Nach Bp | 566.902,44 |

[022] 20% Normalsteuersatz

| Zeitraum | 2007 |
|----------|------|
|----------|------|

| | |
|---------------------|-----------|
| | Euro |
| Vor Bp | 8.175,00 |
| Tz. 1 Vermietung A. | -8.175,00 |
| Nach Bp | 0,00 |

[060] Vorsteuern (ohne EUST)

| Zeitraum | 2005 | 2006 | 2007 |
|---------------------|------------|------------|-----------|
| | Euro | Euro | Euro |
| Vor Bp | 23.867,86 | 12.660,58 | 2.436,36 |
| Tz. 1 Vermietung A. | -23.867,86 | -12.660,58 | -2.436,36 |
| Nach Bp | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Einkommensteuer

[0370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

| Zeitraum | 2005 | 2006 | 2007 |
|---------------------|------------|------------|------------|
| | Euro | Euro | Euro |
| Vor Bp | -18.580,93 | -29.038,79 | -66.401,06 |
| Tz. 1 Vermietung A. | 18.580,93 | 29.038,79 | 66.401,06 |
| Nach Bp | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Das Finanzamt folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ für die Jahre Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2007 und betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 ergingen vorläufig. Der Einkommensteuerbescheid 2007 erging ebenfalls vorläufig; die von der Bw. für diese Jahre erklärten Vorsteuern wurden nicht anerkannt und die Verluste aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft P. 73 wurden nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist, erfolgt sei.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 und im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 und den Einkommensteuerbescheid 2007 brachte die Bw. Berufung ein.

Berufung

Die Berufung wird wie folgt begründet:

"Bei Frau Dr. S. liegt keine kleine Vermietung iSd [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) vor, da sie mehr als 10 Betten hat (Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung Punkt 15 a 1) und kein Ein- bzw. Zweifamilienhaus sondern ein Gästehaus vorliegt. Es liegt auch keine große Vermietung vor, da es sich um eine Zimmervermietung mit kurzfristiger Überlassung und zusätzlichen Leistungen wie z.B. Reinigung (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz Band 1 Rz. 507). Demnach liegt hier eine typische Betätigung iSd [§ 1](#)

Abs. 1 LVO vor (15.6.1993, 93/14/70032, 1994,5). Das Haus wird vor allem zur Abhaltung von Seminaren an Pharmabetrieben vermietet. Im großen Aufenthaltsraum ist eine Bilderleinwand, die für Wohngebäude eher untypisch ist. Laut im Finanzamtsakt liegende Fotos handelt es sich in den oberen Stockwerken um jeweils 3 für die Vermietung typisch umgestaltete Fremdenzimmer. Es liegt kein Ein- bzw. Zweifamilienhaus vor, weil keine Familienwohnegelegenheit vorliegt, da kaum 6 Schlafzimmer und 11 Betten von einer Familie benötigt werden. Noch dazu wenn in diesen zum Teil Wasser und Duschen installiert sind. Es war zwar einmal ein Zweifamilienhaus. Die zweite Küche ist nicht mehr vorhanden, sodass es als Zweifamilienhaus nicht mehr verfügbar ist.

In den Jahren 2005, 2006 konnten keine Einnahmen erzielt werden, da zu dieser Zeit Bauarbeiten durchgeführt wurden.

Es wird daher der Antrag gestellt:

Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2005, 2006 in der ursprünglichen Höhe erklärungsgemäße Veranlagung 2007

auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In eventu wird eingewendet, selbst wenn es sich um eine Vermietung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO handle, würde laut Prognoserechnung innerhalb angemessener Zeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet. Von der Betriebsprüfung konnten keinerlei stichhaltige Gründe vorgelegt werden, außer der Meinung, dass es sich um ambitionierte Annahmen handelt, die wohl nicht erreicht werden können. Warum diese nicht erreicht werden können wurde nicht dargelegt. Auf dieses Vorbringen, dass im Jahr 2009 bereits jetzt die prognostizierten Umsätze bereits überschritten sind, wurde nicht eingegangen."

Die Betriebsprüfung führte zu der Berufung (USt 2005-2007, Est 2005-2007)

Folgendes aus:

"Die Berufungswerberin (Bw.) Dr. S. bestreitet, dass es sich bei dem Objekt überhaupt um ein Eigenheim ("Kleine Vermietung") handelt, da ein Bestand von mehr als 10 Betten vorliegt. Weiters liege auch keine "große Vermietung" vor, weil die Vermietungsphasen jeweils nur kurzfristig angelegt sind; vielmehr sei von einer gewerblichen Vermietung auszugehen.

Würdigung der Berufung

1) Das Vorhandensein von mehr als 10 Betten führt nach Ansicht der Bp für sich genommen nicht dazu, dass ein Gewerbebetrieb anzunehmen ist. Die Rechtsprechung führt immer wieder an, dass bei Gewerblichkeit der Überlassung von Wohnräumen weitere ins Gewicht fallende Leistungen des Vermieters hinzutreten müssen. Auch die Vermietung von 15 Wohnungen (VwGH vom 20.11.1989, 88/14/0230) oder 18 Wohnungen (VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0027) hat nicht ausgereicht, die Vermietung als gewerblich anzusehen.

2) Die Bw. will mit der Bezugnahme auf die Rz 507 des EStG-Kommentars Doralt offenbar darauf hinweisen, dass im Prüfungsfall zusätzliche Leistungen wie z.B. Reinigung stattgefunden haben, die zur Gewerblichkeit führen würden. Es wird aber nicht dargestellt, dass und welche konkreten Leistungen stattgefunden haben, die für Gewerblichkeit sprechen sollen.

3) Im Erkenntnis des VwGH vom 30.9.2009 ist davon die Rede, dass "die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters [...] insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei [es] auch nur in Form eines Frühstückes und in der täglichen Wartung der Zimmer" besteht. Daraus ist abzuleiten, dass der VwGH eine fortlaufende und nicht nur gelegentliche Vermietung als Voraussetzung der Gewerblichkeit ansieht. Auch kurzfristige Vermietungen, wie oben im Kommentar Doralt angeführt, müssen deshalb fortlaufend stattfinden; um Gewerblichkeit zu begründen. Dazu ist weiters auf § 28

BAO zu verweisen, in dem für Gewerblichkeit eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit erforderlich ist; nach § 32 BAO ist für Vermögensverwaltung Nachhaltigkeit erforderlich.

4) Nach Ansicht der BP führt aus zeitlicher Sicht der Schlussbesprechung am 25.8.2009 eine Vermietung, die

im Zusammenhang mit der Abhaltung von 2 jeweils dreitägigen Seminaren im Jahr stattgefunden hat und

darüber hinaus maximal 4 Personen im Jahr betroffen hat

abgesehen von den zusätzlichen Vermieterleistungen wegen Fehlens der Nachhaltigkeit noch nicht zur Gewerblichkeit.

5.) In der Berufung ist im Übrigen kein Hinweis darauf zu finden, dass tatsächlich nach dem Zeitpunkt der Schlussbesprechung weitere Vermietungen stattgefunden haben.

6.) In der Tz 1 (2)-(5) des Berichts ist dargelegt, aus welchen Gründen von der BP die Wahrscheinlichkeit, dass ein Einnahmenüberschuss nicht erzielt wird, größer als das Gegenteil eingeschätzt wird. In Tz 1 (3) des Berichts ist die BP sehr wohl auf die Situation des Jahres 2009 eingegangen: die zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung 25.8.2009 bekannten Daten haben zu der Einschätzung geführt, dass sich im besten Fall Einnahmen von netto knapp € 30.000 ergeben könnten. Wie aus den übrigen Ausführungen hervorgeht, ist diese Marke nicht ausreichend, von einem Überschuss-Szenario auszugehen.

Zusammenfassung:

Nach der Würdigung der Berufung ist festzuhalten, dass die BP

a) keine Gründe für Gewerblichkeit finden konnte,

b) daher weiterhin von Vermögensverwaltung ausgeht,

c) aufgrund der im Prüfungsbericht dargestellten bisherigen Entwicklung der Ertragslage weiterhin Liebhaberei annimmt und

d) sich daher für die Beibehaltung der bisherigen Bescheid ausspricht."

Das Finanzamt brachte die Stellungnahme zwecks Wahrung des Parteienghört und allfälliger Gegenstellungnahme der Bw. zur Kenntnis.

Die Bw. führte in der Stellungnahme folgendes aus:

"Im ersten Absatz vergleicht die BP die Vermietung von Betten mit der Vermietung von Wohnungen. Bei der Vermietung von Betten fallen üblicherweise zusätzliche Leistungen an, welche bei der Wohnungsvermietung nicht üblich sind. So wird zum Beispiel im konkreten Fall die Wäsche gewaschen, die Anfangs- und Endreinigung besorgt. Auf Wunsch wird auch Frühstück zur Verfügung gestellt. Diese Tätigkeiten sind bei kurzfristiger Vermietung, wie in diesem Falle gegeben ist, selbstverständlich. Es wird sowohl Bett- als auch Tischwäsche zur Verfügung gestellt, für die Gäste ist Geschirr vorhanden, es gibt einen gemeinsamen Aufenthaltsraum mit einer Beamerleinwand für Veranstaltungen der Gäste. Das Haus ist eben für wiederholte kurzfristige Vermietungen eingerichtet.

Im Punkt 3 wird von der BP die Nachhaltigkeit bezweifelt. Wie der Betriebsprüfung aus den Einnahmenaufstellungen bekannt ist werden die Zimmer mehrmals im Jahr und immer öfter vermietet. Im Jahr 2009 wurde 8 mal an größere Gruppen oder Familien vermietet und dafür ein Betrag von € 19.864,00 eingenommen. Für das Haus ist keine andere Nutzung vorgesehen. Bei der Häufigkeit und bei der Höhe der Einnahmen kann nicht von gelegentlicher Vermietung gesprochen werden.

Anlässlich der Schlussbesprechung wurde die Vermietung des ersten Halbjahres 2009 dargelegt und weitere vorhandene Bestellungen bekanntgegeben. Die 8 angeführten Vermietungen wurden damals bereits genannt.

Im Punkt 5 wird kritisiert, dass in der Berufung kein Hinweis zu finden ist, dass tatsächlich nach der Schlussbesprechung weitere Vermietungen stattgefunden haben. Bereits in der Schlussbesprechung wurden die fixen Bestellungen für den Herbst bekanntgegeben.

Zur Gewerblichkeit wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 24.6.2009, 2008/15/0060 verwiesen. Darin heißt es unter anderem "dem gegenüber seien die Überlassung von Bett- und Tischwäsche und die Bereitstellung von Geschirr- und Kochgeräten typisch gewerbliche Nebenleistungen, die bei der bloßen Vermietung von Wohnraum nicht erbracht werden und bei der kurzfristigen Vermietung einer größeren Zahl von Ferienwohnungen für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung sprechen." In unserem Fall handelt es sich um Fremdenzimmer und nicht um Wohnungen, was umso eher auf Gewerblichkeit schließen lässt. Des Weiteren führt der VwGH aus, dass es nicht um das Erscheinungsbild des vermieteten Gebäudes geht, sondern ausschließlich auf das Ausmaß der mit der Vermietung verbundenen Verwaltungstätigkeit. Im Fall Dr. S. handelt es sich nicht um ein Zweifamilienhaus, sondern um ein Haus mit gemeinsamen Aufenthaltsraum und 4 Fremdenzimmern mit 11 Betten. Für private Nutzung wäre das Haus nur bedingt geeignet, da die vorhandenen Zimmer über keine Kochgelegenheiten verfügen. Des Weiteren heißt es im VwGH-Erkenntnis "eine kurzfristige Vermietung mehrerer eingerichteter Ferienwohnungen erfordert nämlich in aller Regel eine Verwaltungsarbeit, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteigt." Auch der Text "das die mit Koch- und Tischgeschirr, Gläsern, Besteck, Elektrogeräten, Bett- und Tischwäsche ausgestatteten Ferienwohnungen (in unserem Fall Fremdenzimmer) mindestens 9 mal im Jahr vergeben wurden, den Mietern bei längeren Aufenthalt frische Wäsche ausgehändigt wurde, die Betreuung und Beaufsichtigung der Ferienwohnungen einem Hausverwalter oblag und die Reinigung der Ferienwohnungen jeweils bei Mieterwechsel durch eine angestellte Reinigungsfrau erfolgte, die streitgegenständliche Vermietung eine gewerbliche Tätigkeit darstellt."

Für den Fall, dass die Finanzbehörde eine Gewerblichkeit nicht annehmen sollte (das oben zitierte VwGH-Erkenntnis war damals noch nicht bekannt) wurde der Betriebsprüfung eine Prognoserechnung übergeben. Diese Prognoserechnung zeigt, dass nach zwei Investitionsjahren bereits im sechsten Jahr der Vermietung ein Gewinn erzielt wird und ab dem Jahr 2024 ein Gesamtgewinn entsteht.

Der Betrieb befindet sich in einer Anlaufphase, da erst im Jahr 2007 mit der Vermietung begonnen wurde. Der Umsatz der letzten Jahre konnte laufend gesteigert werden.

Selbst, wenn aus irgendwelchen mir nicht bekannten Gründen V+V angenommen werden sollte, wäre in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss zu erreichen und auch aus diesem Grund Liebhaberei auszuschließen.

Es wird daher nochmals beantragt, die aufgrund der BP ergangenen Bescheide auszuheben und erklärungsgemäß die ESt und USt der Jahre 2005 bis 2007 zu veranlagern."

Vorgelegt wurde eine Aufstellung der Einnahmen, die die Bw. in den Jahren 2007, 2008 und 2009 erzielt hat.

| | | |
|-------------|------------|------------------|
| 2009 | | |
| 09.4.2009 | Seminar A. | 5.000,- |
| 15.7.2009 | GmbH | 1.500,- |
| 31.8.2009 | GmbH | 3.564,- |
| 02.9.2009 | Dr. X | 2.000,- |
| 19.11.2009 | Y | 3.800,- |
| 26.11.2009 | Y | 2.000,- |
| | | 19.864,00 |

| | | |
|-------------|-----------|------------------|
| 2008 | | |
| 30.06.2008 | Mag. RE | 6.000,00 |
| 16.07.2008 | Z | 3.660,00 |
| 17.07.2008 | Z | 1.000,00 |
| 31.12.2008 | Seminar | 940,00 |
| 31.12.2008 | G | 1.820,00 |
| 31.12.2008 | Dr. S | 1000,00 |
| | | 14.420,00 |
| 2007 | | |
| 20.02.2007 | Seminar | 2.100,00 |
| 12.10.2007 | Seminar L | 3.330,00 |
| 26.11.2007 | Seminar | 4.380,00 |
| | | 9.810,00 |

2008

Für das Jahr 2008 erging der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2008 ebenfalls vorläufig.

Die erklärten Vorsteuern betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 4.666,66 und der Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € 47.856,14 wurden nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen 2005 – 2007 die Vorsteuern und die Werbungskosten nicht anerkannt worden seien, da das Finanzamt nicht von einer Einkunftsquelle ausgehe. Da der Umfang der Abgabepflicht außerdem von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, sei die Veranlagung gemäß [§ 200 BAO](#) vorläufig erfolgt.

Gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2008 brachte die Bw. Berufung ein.

Die Berufung wird gleichlautend wie in der oa Berufungsergänzung begründet.

In der am 18. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend Folgendes vorgebracht:

"Zunächst möchte ich festhalten, dass die Umsatzentwicklung eine steigende Tendenz zeigt. In den beiden nach den Streitjahren gelegenen Veranlagungsjahren wurden bereits Umsätze von rund € 15.000,- (2009) und € 24.000,- (2010) erzielt.

Weiters möchte ich darauf hinweisen, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG meiner Ansicht nach gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstößt. In dieser ist nämlich keine Rede davon, dass Betätigungen, die in Österreich als „kleine Vermietung“ bezeichnet werden, nicht umsatzsteuerbar sind.

Ferner ist festzuhalten, dass es sich bei der in Rede stehenden Liegenschaft keineswegs um ein Ein- bzw. Zweifamilienhaus handelt; dies war zwar früher so, nunmehr aber wurde das Haus in ein Gästehaus umgebaut. Im obersten Stockwerk gibt es nur Gästezimmer, im Erdgeschoß existiert eine Küche. Die Gästezimmer haben auch teilweise Dusche und WC.

Deshalb liegt meiner Ansicht nach eine Betätigung nach [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) vor. Im Aufenthaltsraum ist ferner eine Videowall, was ebenfalls gegen das Vorliegen einer Wohnung spricht."

Über Befragen der Referentin gab der steuerliche Vertreter an, dass er für das Jahr 2011 noch keine Daten hat, da seine Mandantin diese noch nicht geliefert habe. Die Umsatzsteuervoranmeldungen mache sie selbst.

Die Amtsvertreterin ADir. Reg.Rat Gürschka führt zum Sachverhalt Folgendes aus:

"Beim gegenständlichen Objekt handelt es sich um das ehemalige Elternhaus der Berufungswerberin. Dieses wurde von ihr nach Erwerb umgebaut; die Haupteinnahmen werden dadurch erzielt, dass ca. zwei Mal im Jahr Seminare stattfinden, bei denen regelmäßig Referenten von Pharmafirmen Vorträge halten.

Laut den hier vorliegenden Unterlagen wird für ein derartiges Seminar ein Seminarpauschale von rund € 360,-- pro Person und Wochenende verlangt, was Gesamteinnahmen von ca. € 3.600,-- bewirkt.

Weitere Einnahmen werden von der Berufungswerberin offensichtlich durch Vermietung im Bekanntenkreis erzielt, da sie im Zuge der Außenprüfung ausdrücklich gesagt hat, keine Werbung über die Fremdverkehrszentrale oder auf eine andere Art zu betreiben.

Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die als Gästezimmer bezeichneten Objekte heute wohl sehr schwer zu vermieten sein werden, da keines dieser Zimmer ein eigenes WC aufweist, sondern nur ein Gang-WC existiert. Beim heutigen Anspruch der Gäste ist daher davon auszugehen, dass die Nachfrage nach derartigen Objekten sich in Grenzen halten wird.

Weiters möchte ich die Unschlüssigkeit der Prognoserechnung dadurch dokumentieren, dass diese in Zukunft von Einnahmen von ca. € 45.000,-- ausgeht. Es gibt keinen Beleg dafür, dass diese Einnahmen tatsächlich erzielt werden können; schreibt man aber die im Jahr 2010 erzielten € 24.000,-- allenfalls indexiert in die Zukunft fort, so ergibt sich, dass mit einem Gesamtüberschuss keinesfalls gerechnet werden kann."

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen dass seine Mandantin nicht beim Fremdenverkehrsverband angemeldet sei, da sie sich die Gäste aussuchen will. Der Kundenkreis bestehe zB aus Großfamilien, die Vermietung erfolge regelmäßig über Empfehlung. In diesem Fall werde dann das gesamte Haus vermietet.

Über Befragen des Vorsitzenden führte er weiters aus, dass es richtig sei, dass eine Eigennutzung seiner Mandantin so gut wie nie vorliegt; es mag sein, dass sie gelegentlich einige Tage im Jahr zu Kontrollzwecken in der Liegenschaft verbringe.

Dazu führte die Amtsvertreterin aus, dass dies während der Außenprüfung von der Berufungswerberin bestätigt wurde. Ihr Mann lebe in der Schweiz. Sie sei mit ihrer Praxis in Wien ausgelastet, es könne nur sein, dass sie gelegentlich auf dem Weg in die Schweiz einen Tag in A. verbringe. Die Amtsvertreterin betonte, dass die Kreditfinanzierung mitverantwortlich für die laufenden Verluste sei; es handle sich zwar um einen Abstattungskredit, weshalb die Zinsen laufend fallen, dennoch sei es so, dass im angemessenen Zeitraum ein Gesamtüberschuss nur dann erzielbar wäre, wenn tatsächlich

Umsätze von € 45.000,-- erzielt würden. Dies ist insbesondere im Hinblick darauf, dass in der Wintersaison keine Gäste zu erwarten sind, völlig unrealistisch.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass in der Wintersaison jedenfalls Seminare stattfinden können, die auch Umsätze bringen würden.

Über Befragen des Vorsitzenden erklärte die Amtsvertreterin, dass das Finanzamt an der Rechtsansicht festhalte, dass es sich bei der Betätigung um eine solche des [§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) handle. Es liege nach Meinung des Finanzamtes keine gewerbliche Vermietung vor; es sei zwar so, dass die Seminarteilnehmer über Wunsch ein Frühstück serviert bekommen, dieses werde aber nicht im Haus selbst vorbereitet, sondern von außen angeliefert.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass Nebenleistungen in Form der Zurverfügungstellung von Bettwäsche und Erbringung von Reinigungsleistungen erbracht würden, weiters werde auch das Geschirr zur Verfügung gestellt. Auch die kurzfristige Vermietung bedinge einen erhöhten Verwaltungsaufwand im Vergleich zu einer langfristigen Vermietung, etwa von Appartements.

Der Vertreter ersuchte abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bw. erwarb im Jahr 2004 im Rahmen eines Erbteilungsübereinkommens die Liegenschaft A./P. 73. Die Anschaffungskosten wurden laut einem Gutachten in Höhe von € 141.700,00 festgestellt.

In den Jahren 2005 und 2006 wurde die Liegenschaft generalsaniert. Die Bw. nahm dafür einen Kredit auf. In den Jahren 2005 und 2006 wurden keine Einnahmen, im Jahr 2007 wurden Einnahmen erzielt.

In den strittigen Jahren 2005, 2006 und 2007 wurden Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet.

Im Zuge einer Besichtigung der Liegenschaft wurde betreffend die Ausstattung des Hauses Folgendes festgehalten:

Im Hochparterre befinden sich ein großer Aufenthaltsraum und die Küche samt Speis. Im Aufenthaltsraum wurde die Zwischenmauer entfernt. Anstatt der Zwischenmauer befindet sich nunmehr eine verstellbare Videowall.

Im 1. Obergeschoss befinden sich 3 Schlafräume mit neu errichtete Nassräume mit Waschgelegenheiten und Duschen. Im Zwischengeschoss wurde eine Toilette zusätzlich eingebaut.

Im Dachgeschoss befinden sich ebenfalls 3 Schlafräume. Es erfolgten wiederum Zusammenlegungen von Zimmern und der Neueinbau von Nassräumen. Die Toilette befindet sich am Gang.

Insgesamt befinden sich 11 Schlafgelegenheiten in den derzeitigen Räumlichkeiten.

Im Streit steht, ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft als umsatz- und einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen ist.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 der Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993, liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder 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 organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach [§ 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung](#) ist Liebhaberei 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 begründete 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 ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Nach [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet ua. zwischen Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1) und Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2).

In § 1 Abs. 1 wird – im Gegensatz zu Abs. 2 – umschrieben, was als Einkunftsquelle anzusehen ist. Abs.1 beschreibt Betätigungen mit widerlegbarer Einkunftsquellenvermutung. Dabei enthält diese Bestimmung eine positive und eine negative Umschreibung der Einkünfte-Betätigung: Zum einen gelten solche Betätigungen als Einkünfte, aus denen insgesamt ein Gewinn bzw. Überschuss angestrebt wird, zum anderen dürfen diese Betätigungen nicht unter Abs. 2 fallen.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass in den strittigen Jahren Werbungskostenüberschüsse erzielt worden sind. Weiters ist unbestritten, dass es sich um das ehemalige Elternhaus der Bw. handelt und ein Zweifamilienhaus war, welches von der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 generalsaniert worden ist.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass es sich nach der Sanierung um ein Gästehaus und nicht um ein Einfamilienhaus handle, wird entgegengehalten:

Im gegenständlichen Fall wird das gesamte ehemalige Elternhaus, welches von der Bw. generalsaniert worden ist, oder einzelne Zimmer in diesem Haus vermietet.

Auf Grund der sich im Akt befindenden Fotos ist das Haus als Einfamilienhaus erkennbar. Der Aufenthaltsraum im Hochparterre gleicht einem Wohnraum (mit Esstisch) eines Einfamilienhauses. Die Einrichtungsgegenstände, wie zB Teppiche, Luster und Bilder, entsprechen einem Wohnzimmer und Esszimmer. Die für ein Wohnzimmer nicht übliche Beamerleinwand, ist - wie den Fotos zu entnehmen - aufrollbar.

Es befinden sich zwar 6 Zimmer (11 Schlafplätze) mit Nassräumen im Haus, allerdings spricht eine gemeinsame Toilette für die Zimmer auf einer Ebene eher für ein Einfamilienhaus und nicht für zu vermietende Fremdenzimmer, da sie damit dem heutigen Standard von Fremdenzimmer nicht entsprechen.

Auch dass sich in dem Haus nur eine Küche befindet, spricht nicht gegen ein Einfamilienhaus. In der Regel befindet sich nur eine Küche in einem Einfamilienhaus.

Bei der Liegenschaft P. handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, dass nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung der Bw. handelt.

Da im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Senates vom Vorliegen eines Einfamilienhauses ausgegangen wird, somit von einer Betätigung mit Liebhabereicharakter gem. § 1 Abs.2 LVO ist bei Verlust zu überprüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

In [§ 1 Abs. 2 LVO](#) wird umschrieben, wann Liebhaberei vorliegt, wobei für diese Betätigung eine widerlegbare (im Gegensatz zu [§ 1 Abs. 3 LVO](#)) Liebhabereivermutung gilt. Für Liebhaberei ist notwendig, dass aus der beschriebenen Betätigung Verlust entsteht. Wenn in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtgewinn oder –überschuss erzielt werden kann, dann kann auch bei typischen Hobbytätigkeiten Liebhaberei ausgeschlossen werden.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Eine Anerkennung einer typischen der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung als Einkunftsquelle setzt gemäß [§ 2 Abs. 4 LVO](#) voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses- nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung – in einem überschaubaren Zeitraum zu erwarten ist (objektive Ertragsfähigkeit).

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich zu Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 167,168).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat eine vorgelegte Prognoserechnung folgende Anforderung zu erfüllen:

Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung (auch die Errichtungsphase)

Einbeziehung von Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen – nicht willkürlich verschiebbaren – Zeitraum

Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen

Beurteilung der Plausibilität anhand der später tatsächlich eintretenden Umstände

Vollständiges Ersetzen einer früheren durch eine spätere Planungsrechnung

Darüber hinaus sind nach Langheinrich/Ryda (FJ 2011, 84ff) Aussagen hinsichtlich Vermietungsintensität, Indexsteigerung, Ansatz von Reparaturkosten, Berücksichtigung von Zinszahlungen notwendig.

Im gegenständlichen Fall hat der steuerliche Vertreter in der ersten Prognoserechnung eine tägliche Miete von 300,- Euro für 120 Tage (36.000,- Euro) angesetzt und zwar auf Grund für Vermietung für Filmaufnahmen. Dem liegen jedoch weder Annoncen noch Anfragen einer Filmfirma noch sonstige Grundlagen, die auf eine Vermietung der Liegenschaft zwecks Filmaufnahmen schließen lassen, zugrunde. Einzig die Aussage der steuerlichen Vertretung, dass es geplant sei, das Objekt als Ferienhaus bzw. als Kulisse für Filmaufnahmen und ähnliches zu vermieten und dass mit einem Mietpreis von € 300,- pro Tag gerechnet werde, wurde der "Prognoserechnung" zu Grunde gelegt.

Bei den Ausgaben wurden nur die AfA, die Betriebskosten und Finanzierungszinsen zum Abzug gebracht.

Diese 1. Prognoserechnung stimmt in keinsten Weise mit den tatsächlich erzielten Einnahmen überein. 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.

Auch der später 2. nachgereichten Prognoserechnung liegen nicht die vorstehend angeführten Voraussetzungen zugrunde. Die Einnahmen wurden geplant, jedoch die Maßnahmen, die zu diesen Einnahmen führen würden, wurden nicht näher ausgeführt.

Zur Steigerung der Einnahmen liegt keine Änderung der Bewirtschaftung zu Grunde. Werbung, Annoncen, Anfragen von Pharmafirmen, etc. wurden nicht bekanntgegeben. Die jährlichen Einnahmen bis 2009 reichen bei weiten nicht aus, um die jährlichen Werbungskosten abzudecken. Die Instandsetzungsaufwendungen werden pauschal für Jahre in gleichbleibender Höhe angesetzt.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, dass auf Grund der Umsatzsteigerungen 2007 bis 2010 eine deutliche Einnahmensteigerung ersichtlich sei.

Den Ausführungen der Amtsvertreterin, dass die Gästezimmer zwar zum Teil mit Nassräumen ausgestattet seien, jedoch mit keinem WC, und in der heutigen Zeit und in diesem Fremdenverkehrsgebiet die Gäste einen gewissen Standard (Zimmer mit WC und Dusche) bevorzugen, eine Umsatzsteigerung in dem oa. Ausmaß in der vorgelegten Prognoserechnung auf Grund dieser Gegebenheiten nicht zu erwarten sei, wurde entgegengehalten, dass eine Steigerung der Auslastung mittels Seminaren durchaus möglich sei.

Zu den weiteren Ausführungen der Amtsvertreterin, dass Umsätze von jährlich € 45.000,- notwendig seien, dass in absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde, wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass dies durchaus realistisch sei.

Den Ausführungen, dass die Sommerfrische-Saison ca. nur 1/3 des Jahres ausmache und dies bei den jährlichen Einnahmen zu berücksichtigen sei, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass das Haus auch im Winter vermietet werden könne.

Unterlagen betreffend die Jahre 2010 und 2011, die eine Steigerung der Umsätze belegen, wurden nicht vorgelegt. Der steuerliche Vertreter führte aus, dass seine Klientin die Umsatzsteuererklärungen selbst einreichen würde.

Wie vorstehend ausgeführt worden ist, ist ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht auf Grund der von der Bw. vorgebrachten Prognoserechnungen schlüssig dargestellt worden.

Auf Grund der in den strittigen Jahren erzielten Einnahmen und dass keinerlei Maßnahmen gesetzt wurden, die zu einer Steigerung der Einnahmen führen werden, sind keine Überschüsse zu erwarten.

In den Jahren 2005 und 2006 erfolgte auf Grund der Sanierung keine Vermietung, im Jahr 2007 erfolgte 3mal und im Jahr 2008 6mal eine Vermietung (lt. vorstehende Aufstellung S 12). Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die Vermietung an den Mag. E.er laut Mietvereinbarung ab 1.1.2008 mtl. € 1.000,- für das Haus erfolgte. Als Einnahmen wurden € 6.000,- erklärt.

Der geringen Auslastung in den Jahren 2007 und 2008 steht kein zielgerechtes Bestreben, sei es durch Werbung, Inserate,... durch Vermietung der Villa mehr Einnahmen zu erzielen, entgegen.

Vom steuerlichen Vertreter wurde ausgeführt, dass die Vermietung nicht über den Tourismusverband, Internet oder sonstige Werbeaktivitäten laufen sollte, da sich die Bw. die Gäste selbst aussuchen möchte. Allerdings wurde nicht ausgeführt, wie es zu dem Mehr an Nächtigungen kommen werde.

Da den vorstehenden Ausführungen folgend der unabhängige Finanzsenat daher zum Schluss kommt, dass es zu keinem Gesamtgewinn in absehbarer Zeit (20-23 Jahre) kommen werde, sind die Bescheide zu Recht mit der Vermutung, dass keine Einkunftsquelle gem. [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vorliegt, vorläufig ergangen.

Die Verluste sind somit zu Recht nicht anerkannt, die Vorsteuer zu Recht nicht berücksichtigt worden.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass Leistungen, wie z.B. Reinigung der Zimmer, wie das zur Verfügungstellen von Geschirr und Handtücher und wie ein Frühstück (auf Wunsch des Gäste), erbracht worden sind, die zur Gewerblichkeit geführt hätten, wird entgegengehalten, dass auf Grund der geringen Auslastung des Hauses die Nachhaltigkeit der Vermietungstätigkeit fehle.

In dem Erkenntnis vom 30.09.1999, 97/15/0027, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass "die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in Form eines Frühstückes und in der täglichen Wartung der Zimmer" eine fortlaufende und nicht nur gelegentliche Vermietung als Voraussetzung der Gewerblichkeit ansieht.

Im vorliegenden Fall geht der Senat auf Grund der geringen Auslastung von einer nur gelegentlichen Vermietung aus.

Auch in dem vom Bw. angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2009, 2008/15/0060, geht der Verwaltungsgerichtshof von der kurzfristigen Vermietungen einer großen Anzahl von Ferienwohnungen aus, die eine Verwaltungsarbeit erforderlich machen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. gelegentlich (2008 6mal, 2007 3mal jährlich) Zimmer in dem von ihr sanierten ehemaligen Elternhaus vermietet. Eine wie vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführte Verwaltungsarbeit, welche bei kurzfristiger Vermietung anfällt, wurde im vorliegenden Fall nicht angeführt.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zu dem Schluss, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Grund der Vorbringen, der Aktenlage und der Prognoserechnungen es eher wahrscheinlich ist, dass im absehbaren Zeitraum des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) kein Gesamtüberschuss erzielt wird.

Angemerkt wird zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass seiner Ansicht [§ 2 Abs. 5 Z UStG 1994](#) gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstößt, dass der VwGH im Erk. vom 16.2.2006, (2004/14/0082, ÖStZB 2006,432) – ohne Vorlage an den EuGH – entschieden hat, dass die Liebhabereivermutung für die kleine Vermietung unionrechtskonform ist. (Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2).

Die Berufungen waren daher abzuweisen.

An der Vorläufigkeit tritt keine Änderung ein.

Wien, am 11. Oktober 2012