



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuer-Beratung Gaedke & Partner GmbH, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 19. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. November 2008 betreffend 1.)

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005, 2.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005, 3.) Umsatzsteuer 2005 und 4.)

Einkommensteuer für 2004 bis 2006 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt nach der am 16. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005** wird *Folge gegeben*.

Der Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer 2005** wird als unzulässig geworden *zurückgewiesen*.

3. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005** werden als unbegründet *abgewiesen*.

4. Den Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006** wird *teilweise Folge gegeben*.

Die Einkommensteuer für **2004** wird festgesetzt mit **-€ 5.949,64**
(Gutschrift bisher lt. angefochtenem Bescheid: -€ 1.509,55).

Die Einkommensteuer für **2005** wird festgesetzt mit **-€ 2.772,27**
(Gutschrift bisher: -€ 318,89).

Die Einkommensteuer für **2006** wird festgesetzt mit **-€ 4.495,60**
(Gutschrift bisher: -€ 1.311,38).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen; diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Musikhochschulprofessor sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Sänger (Klassik, Bariton; mit Konzertauftritten im In- und Ausland). Im Jahr 2006 machte er in seiner Abgabenerklärung neben diesen beiden Einkünften zudem einen Verlust iHv. € 5.946,55 aus der Vermietung einer Eigentumswohnung geltend.

Im Jahr 2008 fand beim Bw. eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Der Prüfer traf in seinem Bericht – unter Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Oktober 2008 – folgende Feststellungen:

„Arbeitszimmer:

Nach ständiger Judikatur des VwGH werden Arbeitszimmer im Wohnungsverband für Vortragende (hier Hochschulprofessor) nicht anerkannt. (.....)

In den Steuererklärungen wurde das Arbeitszimmer für die nichtselbständige Tätigkeit beantragt. Für die selbständige Tätigkeit wurde bisher kein Arbeitszimmer begehrt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das häusliche Arbeitszimmer nicht anerkannt. Daraufhin wurde ein Anteil des Arbeitszimmers für die selbständige Tätigkeit beantragt. Diesem Begehren kann nicht beigetreten werden, weil vom Pflichtigen somit über drei Jahre eine Nutzung für die Hochschultätigkeit deklariert wurde. Es ist nicht möglich, im Nachhinein plötzlich, nur aus steuerlichen Gründen, eine andere Nutzung zu behaupten.

Werbungskosten:

Selbständige Tätigkeit: In den Jahren 2005 und 2006 wurden keine Einkünfte im Inland erzielt. Die im Inland beantragten Werbungskosten sind den ausländischen Einkünften zuzuordnen und in der österreichischen Steuererklärung nicht anzusetzen.

(.....)

V + V:

Im Jahr 2006 wurde eine Wohnung angeschafft. Die Anschaffung wurde mittels zweier Kredite getätigt (Euro und Franken).

Es wurde vom Finanzamt eine Prognoserechnung abverlangt. Diese wies im zwanzigsten Jahr einen Gesamtüberschuss iHv. € 177,-- aus. Außerdem war eine Rückzahlung des Eurokredites für das 10. Jahr eingebaut.

Da in dieser Prognoserechnung kein Mietausfallswagnis sowie keine Reparaturtangente enthalten war, hat der steuerliche Vertreter eine neuerliche Prognoserechnung abgegeben, in der beide Komponenten berücksichtigt waren und die Rückzahlung des Eurokredites auf das sechste Jahr vorverlegt wurde.

Die vorzeitige Rückzahlung des Darlehens muss von Beginn der Vermietungstätigkeit geplant sein. In der ersten Prognoserechnung wurde diese Absicht mit dem zehnten Jahr angegeben. Durch die erforderliche Korrektur im Jahr 2008 ist die geplante Rückzahlung auf das 6. Jahr vorverlegt worden. Es war also nicht von Vornherein (im Jahr 2006) geplant, den Kredit im 6. Jahr zu tilgen.

Gemäß der Liebhabereiverordnung ist eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Eine außerplanmäßige Tilgung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der das Fremdkapital gewährenden Bank entnehmen lässt. Es muss eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht. (.....)

Nach der Schlussbesprechung wurde eine Bestätigung des Kreditinstitutes zur Abänderung des Abstattungsvertrages vorgelegt. Hierin wird die Laufzeit bis 31.12.2031 bestätigt.

Die Bank ist über das Ersuchen des Kreditnehmers bereit, den Punkt „Laufzeit bis 31.12.2031“ einvernehmlich abzuändern, dass der Abstattungskredit bis spätestens 31.12.2011 zur Gänze fällig ist, wobei zwischenzeitliche Tilgungen möglich sind (gezeichnet mit 16.10.2008).

Diese Bestätigung beweist somit, dass die vorzeitige Rückzahlung mit der Bank nicht vereinbart war und ist dies aus dem Kreditvertrag auch nicht ersichtlich. Bei tatsächlicher Rück-

zahlung des Kredites im Jahr 2011 tritt somit eine Änderung der Bewirtschaftung ein. Auf Grund der oa. Ausführungen ist das Mietobjekt als Liebhabereitätigkeit einzustufen....."

Auf Grundlage dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die berufungsgegenständlichen Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheide (jeweils) vom 28. November 2008.

Die dagegen erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Arbeitszimmer:

Der Bw. nutze das im Wohnungsverband gelegene Übungszimmer sowohl für seine selbständige Tätigkeit als Sänger (Klassik, Bariton) als auch für seine nichtselbständige Professorentätigkeit. Im Rahmen beider Tätigkeiten sei er verpflichtet, seine Stimme regelmäßig (täglich) zu trainieren. Die auf das Übungszimmer entfallenden Ausgaben seien vereinfachend im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit als Werbungskosten angesetzt worden, ohne eine Aufteilung auf beide Tätigkeiten vorzunehmen. Die Betriebsprüfung aberkenne die bezüglichen Kosten unter Hinweis auf die VwGH-Judikatur für Vortragende. Die Behörde habe jedoch jegliche Recherchen und Feststellungen unterlassen, welcher Art und von welcher Beschaffenheit das Übungszimmer sei. Die Betriebsprüfung setze den Begriff *Vortragender* synonym an die Stelle *Universitätsprofessor*, ohne zwischen diesen Tätigkeiten zu differenzieren. Bei einem Universitätsprofessor für Gesang von internationaler künstlerischer Reputation, bei dem die höchstpersönliche Stimmkompetenz, welche nur mit täglichem Training im häuslichen Übungszimmer zu erhalten sei, von ausschlaggebender Bedeutung für den Bestand der Professur sei, sei eine Differenzierung aber gerechtfertigt. So betrachte der VwGH etwa das Arbeitszimmer einer Opernsängerin als Mittelpunkt ihrer Tätigkeit, da eine regelmäßige und zeitaufwendige Arbeit an der Stimme erforderlich sei. Der Bw. habe eine Aufstellung aller Engagements im Prüfungszeitraum übermittelt, welche die umfangreiche internationale selbständige Tätigkeit (als Sänger) in ganz Europa dokumentiere. Die Begründung der Betriebsprüfung, dass nun im Nachhinein nur aus steuerlichen Gründen eine Nutzung auch im Rahmen der selbständigen Tätigkeit behauptet würde, gehe daher ins Leere, auch wenn die Ausgaben bislang nur im Rahmen der Werbungskosten geltend gemacht worden seien. Die Behörde habe eine einkunftsquellenbezogene Betrachtung unterlassen. Die Professur sei letztlich ein Ausfluss der hohen künstlerischen Qualifikation des Bw., welche durch regelmäßiges Training im Rahmen des Berufsbildes *Sänger* aufrecht erhalten werde. Die Tätigkeit als Sänger stelle eine eigene Einkunftsquelle dar. Dafür werde das Übungszimmer benötigt, welches solcherart den Mittelpunkt dieser Tätigkeit bilde. Im Rahmen der Tätigkeit als Sänger stellten die Kosten für das Übungszimmer daher abzugsfähigen Aufwand dar.

Selbständige Tätigkeit 2005 und 2006:

Die Betriebsprüfung aberkenne sämtliche „Werbungskosten“ im Zusammenhang mit den inländischen Einkünften aus selbständiger Arbeit mit der Begründung, dass im Inland „keine Einkünfte“ erzielt worden seien. Der Bw. habe jedoch sehr wohl Einkünfte – und auch in der erklärten Höhe – erzielt. Dass in den oa. Jahren keine Einnahmen im Inland erzielt worden sind, rechtfertige bei bestehendem inländischen Betrieb nicht die Aberkennung der Betriebsausgaben im Inland. Die Zurechnung der „Fixkosten“, also der unabhängig vom Leistungsort anfallenden Kosten, bei den ausländischen Einkünften sei nicht sachgerecht. Gerade bei einem klassischen Sänger sei es nicht ungewöhnlich, wenn zwischen den (inländischen) Engagements längere Zeiträume liegen.

Selbständige Tätigkeit 2004:

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich seien die gesamten aufzuteilenden Betriebsausgaben/Werbungskosten um einen Werbungskostenanteil von 33% gekürzt worden. Der verbleibende Betriebsausgabenanteil sei in der Folge im Verhältnis der auf das In- und Ausland entfallenden Umsätze den inländischen bzw. ausländischen selbständigen Einkünften zugeteilt worden. Die Betriebsprüfung habe ohne weitere Feststellungen die gesamten Betriebsausgaben/Werbungskosten um einen Auslandsanteil gekürzt und von den verbleibenden Ausgaben sodann 33% Werbungskostenanteil abgezogen. Diese abweichende Aufteilung sei nicht nur nicht begründet, sondern zudem unsachlich: Bei den Gesamtkosten handle es sich um Ausgaben, die nicht eindeutig selbständigen oder nichtselbständigen Einkünften zugeordnet werden könnten (zB Telefon, Internet, Fachliteratur etc.). In einem ersten Schritt sei daher eine Aufteilung auf die einzelnen Einkunftsarten vorzunehmen. Erst im nächsten Schritt sei zu differenzieren, wo diese Einkünfte jeweils erzielt worden sind und ob sie gegebenenfalls als Auslandseinkünfte der Inlandsbesteuerung zu entziehen sind. Die Aufteilung der Gesamtkosten „nach dem Verhältnis in- und ausländischer bloß selbständiger Einkünfte“ entspreche nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen. Die Behörde habe den Sachverhalt unzureichend erhoben, diesen überdies falsch gewürdigt und keine Begründung für die bescheidmäßigen Feststellungen angegeben.

Vermietung und Verpachtung:

Der Bw. habe für Vermietungszwecke im Jahr 2006 eine Wohnung angeschafft. Die im Rahmen der Einreichung der Steuererklärungen 2006 vorgelegte Prognoserechnung habe klar die von vornherein bestehende Absicht des Bw. zum Ausdruck gebracht, dass 50% des Kredites spätestens im zehnten Jahr der Kreditlaufzeit getilgt werden sollten. Die entsprechenden Eigenmittel seien – wie im BP-Verfahren offengelegt – schon zu Beginn der Vermietung vorhanden gewesen. Der Bw. habe sich einzig offen gehalten, den Kredit aus wirtschaftlichen Gründen schon vor Ablauf von 10 Jahren zu tilgen; deshalb habe er einen Kreditvertrag über

einen endfälligen Kredit in Kombination mit einem Tilgungsträger abgeschlossen. Der Bw. sei sich stets der Notwendigkeit bewusst gewesen, den Kredit aus steuerlichen Gründen spätestens nach 10 Jahren zurückzuführen. Dies sei unbestritten – und auf Grund der Prognoserechnung offensichtlich – stets seine Handlungsabsicht gewesen. Der Prüfer habe im BP-Verfahren darauf hingewiesen, dass die vorgelegte Prognoserechnung kein Mietausfallswagnis und keine Reparaturtangente enthalte. Letztlich sei mit dem Prüfer vereinbart worden, die subjektiv zweifellos bestehende Einkünfteerzielungsabsicht objektiv durch eine „adaptierte“ – auch die als fehlend beanstandeten Aufwandstangenten enthaltende - Prognoserechnung zu untermauern. Weiters habe der Bw. mit der Bank in der Folge eine Vereinbarung über eine frühere Fälligkeitstellung des Kredites im Jahr 6 abgeschlossen. Letztlich habe der Prüfer die Anerkennung als Einkunftsquelle jedoch mit der Begründung versagt, dass die Rückzahlung des Kredites nicht von vornherein im Jahr 6 geplant gewesen sei und diese somit im Jahr 2011 eine Änderung der Bewirtschaftung darstelle. Die geplante Rückzahlung im Jahr 10 sei seitens der BP zu Recht als „ursprüngliche Bewirtschaftung“ gewertet worden. Beim Abstattungsvertrag handle es sich um einen Kreditvertrag, der die Rückzahlung spätestens am 31. März 2031 vorgesehen und ausdrücklich (Teil-)Tilgungen vor Ablauf dieses Zeitpunktes zugelassen habe. Diese Vertragsbedingung sei geradezu Voraussetzung gewesen, um in *einem* Vertrag für einen Teilbetrag eine Laufzeit von (bis zu) 25 Jahren, für den anderen Teil eine solche von maximal 10 Jahren zu vereinbaren. Die „adaptierte“ Planungsrechnung dokumentiere – entgegen der Auffassung der BP - in ihren vorgenommenen Änderungen keine Änderung der Bewirtschaftung. Die Vorverlegung des Zeitpunktes der Fremdmitteltilgung sei opportun erschienen, um gegenüber der Behörde noch deutlicher das Vorliegen einer Einkunftsquelle auszudrücken. Auch bei der ursprünglich geplanten Bewirtschaftung, welche eine vorzeitige Rückzahlung nicht ausgeschlossen habe, komme es – nachweislich - zu einem Gesamtüberschuss.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Berufung richtet sich ihrem Betreff zufolge explizit auch gegen die Wiederaufnahmebescheide.

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Berufungsvorbringen erschöpft sich in Ausführungen zu den materiellrechtlichen Streitpunkten, weshalb davon auszugehen ist, dass die vom Finanzamt bezüglich der Umsatzsteuer 2005 sowie der Einkommensteuer 2004 und 2005 verfügten Wiederaufnahmen vom Bw. (lediglich) mit der Begründung angefochten werden, die im Zuge des Prüfungsverfahrens aus Sicht der Behörde neu hervorgekommenen Tatsachen seien (infolge unrichtiger rechtlicher Würdigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz) nicht geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Wie im Nachfolgenden (unter Punkt 3.) dargelegt wird, sind die *nach* Erlassung der Erstbescheide neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 tatsächlich nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid nach sich zu ziehen. Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 war daher im Ergebnis Folge zu geben und der Wiederaufnahmebescheid aufzuheben.

Durch diese Aufhebung scheidet der neu erlassene, ebenfalls angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung ist daher, soweit sie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 gerichtet ist, gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Anders ist die Sachlage bei der Einkommensteuer: Die vom Prüfer bzw. diesem folgend vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, welche der Behörde bei Erlassung der nunmehr wiederaufgenommenen Bescheide vom Bw. unbestritten (noch) nicht bekannt waren, führen im Ergebnis zu anders lautenden Sachbescheiden (s. dazu näher die nachfolgenden Ausführungen). Die Wiederaufnahme ist daher hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 und 2005 letztlich zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher – soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer richtet – abzuweisen.

2. Arbeitszimmer:

Der Bw. erzielt zum Einen selbständige Einkünfte als Sänger (Klassik, Bariton) sowie zum Anderen nichtselbständige Einkünfte als Professor für Gesang an der Kunstuniversität Graz. Er machte in den Streitjahren Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer geltend und gab im Rahmen der Außenprüfung durch das Finanzamt an, dieses für beide der oa. Tätigkeiten zu nutzen. Die Aufwendungen wurden mit 10% der gesamten Wohnungskosten (Miete) zuzüglich eines Pauschales für anteiligen Strom, Heizung, Versicherung etc. angesetzt.

Im Zuge einer Besichtigung durch den Referenten des UFS wurde erstmals behauptet, dass eigentlich zwei Arbeitszimmer vorliegen würden. Der Ortsaugenschein des Referenten hat Folgendes ergeben: Die gesamte Wohnung des Bw. hat eine Größe von rund 190m² und

verfügt (neben Küche und Bad) über sechs Zimmer. Der erste als Arbeitszimmer deklarierte Raum umfasst ca. 20m². Er beinhaltet im Wesentlichen einen Schreibtisch samt Bürosessel, PC und Drucker, weiters ein Regal mit verschiedenen „beruflichen“ Aktenordnern bzw. Notenhäften, sowie einen Notenständer. Im Raum wird eine Handorgel aufbewahrt. Mit Einsetzen der Heizperiode wird in diesem Zimmer mittels Luftbefeuchter für eine - für das Gesangstraining erforderliche – höhere Luftfeuchtigkeit gesorgt. Das zweite „Arbeitszimmer“ ist rund 14m² groß. Darin befinden sich im Wesentlichen eine Chaiselongue, ein großes Regal (überwiegend mit Reiseliteratur uä. gefüllt), ein Schrank (in dem zu rund zwei Drittel diverse private Gegenstände aufbewahrt werden), eine Vitrine (mit CDs), Stilmöbel (eine mit Tonträgern, vorwiegend Cassetten, gefüllte „Apothekenkommode“; ein kleiner Arbeitstisch mit Stuhl) sowie ein Kopiergerät.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer jedoch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die betriebliche/berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit erforderlich sein. Der Raum muss überdies tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden und auch dem entsprechend eingerichtet sein (zB Jakom/*Baldauf*, EStG, 2011, § 20 Rz 41, mwN).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“, und nicht nach den Gegebenheiten des Einzelfalles (vgl. dazu Jakom/*Baldauf*, aaO, § 20 Rz 51, und die dort angeführten Nachweise).

Als Tätigkeiten mit Mittelpunkt innerhalb eines Arbeitszimmers sind nach der höchstgerichtlichen Judikatur etwa jene einer Konzertpianistin (VwGH vom 24. Juni 2004, [2001/15/0052](#)), eines Orchestermusikers (dazu zuletzt VwGH vom 25. Oktober 2006, [2004/15/0077](#)) oder einer Opernsängerin (VwGH vom 23. Mai 2007, [2006/13/0055](#)) anzusehen. Die genannten Tätigkeiten – so der VwGH in den zitierten Entscheidungen – erforderten ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument bzw. (im Falle eines Sängers) an der Stimme zu erreichen und zu halten sei. Die Tätigkeit des „Übens und Probens“ eines Künstlers erschöpfe sich nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein bestimmtes Konzert, sondern erfordere eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instruments bzw. Arbeiten an der Stimme, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart sei der Tätigkeitsmittelpunkt nach der Ver-

kehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem die überwiegende Zeit mit dem Üben am Instrument und/oder der Stimme verbracht werde, in den Beschwerdefällen eben in den jeweils in Rede stehenden Arbeitszimmern.

Auch für den gegenständlichen Berufungsfall kann nichts Anderes gelten: Der Bw. ist Sänger (Klassik, Bariton) und absolviert pro Jahr zahlreiche Auftritte im In- und Ausland an renommierten europäischen Konzertstätten und Bühnen. Um das künstlerische Niveau zu halten, ist die tägliche intensive und zeitaufwendige Arbeit „an der Stimme“ erforderlich, mit der Konsequenz, dass sich im vorliegenden Fall die Eigenschaft eines allfälligen Arbeitszimmers des Bw. als Mittelpunkt der Tätigkeit iSd. [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) nicht ohne Weiteres bestreiten lässt.

Der Bw. hat zudem eine Professur für Gesang an der Kunstuniversität in Graz inne. Nach der geltenden Rechtsprechung ist jedoch bei Lehrtätigkeiten jedweder Art der Mittelpunkt der Tätigkeit jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten selbst erfolgt (Jakom/*Baldauf*, aaO, § 20 Rz 52). Dies gilt ua. auch für Universitätslehrer für Musik (UFS vom 7. November 2007, RV/2625-W/06), Klavierlehrer (zB VwGH vom 29. Jänner 2003, [99/13/0076](#)) und Vertragslehrer an der Universität Mozarteum (VwGH vom 24. Juni 2004, [2001/15/0052](#)). Daran vermag selbst der Umstand nichts zu ändern, dass die Lehrtätigkeit an Musik(hoch)schulen auch Übungstätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer erfordert, stellt diese Übungstätigkeit doch nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Schüler oder Studenten, dar (s. nochmals zB VwGH vom 29. Jänner 2003, [99/13/0077](#)). Der Mittelpunkt der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. als Universitätsprofessor für Gesang liegt sohin – aus steuerrechtlicher Sicht – in jedem Falle außerhalb eines Arbeitszimmers.

Wie bereits oben dargelegt muss ein steuerlich berücksichtigungswürdiger Arbeitsraum zumindest nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden. Eine allfällige private Nutzung des Raums darf nur von untergeordneter Bedeutung sein. Es liegt nach der Judikatur keine (nahezu) ausschließlich berufliche Nutzung vor, wenn die Hälfte der im Raum vorhandenen Schränke zur Aufbewahrung privater Gegenstände genutzt wird (zB ein Wandregal mit rund 90% privater Literatur). Ein Raum, in dem privat genutzte Gegenstände (zB Stilmöbel, Bett) in einem nicht vernachlässigbaren Ausmaß aufbewahrt werden, wird nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt (vgl. dazu die bei Jakom/*Baldauf*, aaO, § 20 Rz 43, beispielhaft angeführte Rechtsprechung).

In Anbetracht dieser Rechtslage ist der „zweite“ (kleinere) Raum nach Auffassung des UFS steuerlich nicht als Arbeitszimmer anzusehen. Dieser ist zum Teil mit Stilmöbeln (Apothekerschrank, kleiner Tisch) sowie einer Chaiselongue eingerichtet; dazu kommt, dass darin über-

wiegend private Dinge aufbewahrt werden (zB umfassende Reiseliteratur). Dass darin neben einem Kopiergerät in geringem Umfang auch Notenhefte aufbewahrt werden, vermag am (nach Meinung des UFS: nahezu ausschließlich) privaten Charakter dieses Zimmers nichts zu ändern.

Abgesehen davon erscheint es dem UFS auch wenig glaubhaft, dass dieses (zweite) Zimmer tatsächlich in maßgeblicher Weise (auch) für die Tätigkeit als Sänger genutzt wird. Der Bw. hat nämlich erst im Rahmen des Ortsaugenscheins durch den Referenten des UFS – erstmals – behauptet, dass er de facto zwei Arbeitszimmer nutzt bzw. benötigt. Der UFS geht aber davon aus, dass der Bw. die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen von vornherein steuerlich in Ansatz gebracht bzw. spätestens im Zuge der Außenprüfung durch das Finanzamt geltend gemacht hätte, wenn dieses zweite Zimmer von ihm tatsächlich in beruflich/betrieblich relevantem Umfang verwendet worden wäre.

Der Bw. verwies in der Verhandlung vor dem UFS zur Stützung seines Standpunktes auf ein „BFH-Urteil“ (tatsächlich handelt es sich dabei allerdings um eine Entscheidung des FG Köln, gegen die eine – bislang noch unerledigte - Revision an den BFH erhoben wurde), nach welchem die Kosten für ein Arbeitszimmer auch bei erheblicher Privatnutzung in Höhe des beruflichen/betrieblichen Nutzungsanteils prinzipiell steuerlich abzugsfähig seien. Der UFS vermag diesem „Einzelerkenntnis“ in Anbetracht der oa. gefestigten VwGH-Rechtsprechung nichts abzugewinnen. Dazu kommt, dass das „zweite Arbeitszimmer“ des Bw. auf Grund seiner Ausstattung eine berufliche/betriebliche Nutzung auf Grund seiner Einrichtung nicht erkennen lässt. Nach dem vom UFS im Zuge der Besichtigung gewonnenen Eindruck liegt nicht bloß eine erhebliche Privatnutzung, sondern eine nahezu ausschließlich private Verwendung dieses Zimmers vor.

Das erste (größere) Arbeitszimmer wird hingegen nach Meinung des UFS auf Grund seiner Einrichtung bzw. Ausstattung weitaus überwiegend für berufliche Zwecke genutzt (s. Niederschrift über den Ortsaugenschein bzw. Protokoll über die mündliche Verhandlung). Nach der oa. Judikatur ist bei professionellen Musikern und Sängern der Mittelpunkt der Tätigkeit jener Ort, an dem die überwiegende Zeit mit dem Üben am Instrument und/oder der Stimme verbracht wird, im Berufungsfall eben im gegenständlichen Arbeitszimmer. Die mit diesem Raum im Zusammenhang stehenden Aufwendungen können daher im Rahmen der Tätigkeit des Bw. als Sänger als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Bei mehreren Einkunftsquellen sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer aliquot anzuerkennen, wenn eine der Tätigkeiten ihren Mittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer hat (*Post/in taxlex* 2006, 294, unter Hinweis auf VwGH vom 24. Oktober 2005,

[2001/13/0272](#)). Jene (Teil-)Beträge, die auf Tätigkeiten entfallen, deren Mittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liegt, sind sohin nicht absetzbar (Jakom/*Baldauf*, aaO, § 20 Rz 55).

Im Berufungsfall wird das Arbeitszimmer unstrittig sowohl für die Tätigkeit als Sänger, als auch für jene als Universitätsprofessor genutzt. Es ist daher eine Aliquotierung der Kosten vorzunehmen. Im Zuge der Berufungsverhandlung konnte zwischen den Parteien Einvernehmen dahingehend hergestellt werden, dass das Arbeitszimmer in den Streitjahren – ohne Präjudiz für die Folgejahre – zu 75% für die Tätigkeit als Sänger verwendet wurde.

Wenn der Bw. grundsätzlich 10% der gesamten Wohnungskosten dem als Arbeitszimmer anzuerkennenden Raum zuteilt, so ist dies angesichts der gegebenen Relation zwischen der Größe der gesamten Wohnung (ca. 190m²) und jener des Arbeitszimmers (rund 20m²). nicht zu beanstanden. Von den geltend gemachten Kosten ist sohin letzten Endes ein Anteil von 75% steuerlich abzugsfähig:

	Aufwand gesamt	davon 75% (= steuerlich absetzbarer Aufwand)
2004:	€ 2.206,98	€ 1.655,24
2005:	€ 2.206,98	€ 1.655,24
2006:	€ 2.266,80	€ 1.700,10

Der Berufung war daher bezüglich der Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer teilweise stattzugeben.

3. Betriebsausgaben im Rahmen der Tätigkeit als Sänger (im Inland):

Den vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen zufolge erzielte der Bw. in den Streitjahren aus seiner selbständigen Tätigkeit als Sänger – soweit die daraus resultierenden Ergebnisse der inländischen Besteuerung unterlagen – jeweils Verluste (2004: -€ 4.652,54; 2005: -€ 2.934,--; 2006: -€ 4.556,96). In den Jahren 2005 und 2006 sind in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen keine Einnahmen verzeichnet. Wohl aber wurde eine Bestätigung über im Jahr 2005 zugeflossene Einnahmen aus Werkverträgen iHv. € 1.658,40 vorgelegt. Von den Betriebsausgaben (exklusive Fahrtkosten und Diäten Inland) wies der Bw. jeweils einen Anteil von 33% (als Werbungskosten) seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu.

Das Finanzamt ordnete – dem Prüfer folgend - „*die im Inland beantragten Werbungskosten*“ den ausländischen Einkünften zu, da – so die Begründung des Prüfers im Bericht vom 1. Oktober 2008 – „*in den Jahren 2005 und 2006 keine Einkünfte im Inland erzielt*“ worden seien, und errechnete die selbständigen Einkünfte mit € 21,03 (2004), € 1.658,40 (2005) sowie € 0,-- (2006). Die auf die nichtselbständige Tätigkeit anteilig entfallenden Werbungskosten wurden – ohne nähere Sachverhaltsfeststellungen und offenbar allein auf

der vorgenannten Begründung fußend – um einen Auslandsanteil von rund 85% gekürzt. Die auf die nunmehr den ausländischen Einkünften zugeordneten Aufwendungen entfallenden Vorsteuern ließ das Finanzamt nicht zum Abzug zu. Des Weiteren kürzte es die beantragten Werbungskosten in den Jahren 2005 und 2006 um die vom Bw. als „*Bewirtung, Korrepetitoren Aufwand*“ geltend gemachten Aufwendungen.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben (Werbungskosten) liegen vor, wenn sie zumindest in mittelbarem Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle stehen. Auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Einnahmen sind ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (zB Jakom/*Lenneis*, EStG, 2011, § 4 Rz 276). Das gilt auch dann, wenn vorübergehend keine Einnahmen erzielt werden, wohl aber ein hinreichender Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle gegeben ist.

Das Finanzamt stellt nun nicht in Abrede, dass der Bw. in den Streitjahren – auch im Inland – eine selbständige Tätigkeit als Sänger entfaltet hat. Die Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben in den Jahren 2005 und 2006 wird allein mit der Begründung versagt, dass in diesen Jahren „*keine Einkünfte im Inland erzielt*“ worden seien. Diese Begründung entspricht nicht der Aktenlage: Der Bw. erklärte sehr wohl – wenngleich negative - „*Einkünfte*“ aus seiner Tätigkeit im Inland. Das Finanzamt meinte wohl, der Bw. habe keine „*Einnahmen*“ erzielt. Aber auch mit dieser Feststellung wäre das Finanzamt – zumindest was das Jahr 2005 anlangt - nicht im Recht: Der Bw. lukrierte im Jahr 2005 Einnahmen aus Werkverträgen iHv. € 1.658,40 (siehe Honorarbestätigung der Kunstuniversität Graz vom 20. Februar 2006), welche das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 ungekürzt als selbständige Einkünfte des Bw. in Ansatz brachte. Das Finanzamt widerspricht sich daher selbst, wenn es einerseits behauptet, der Bw. habe 2005 keine selbständigen Einkünfte erzielt, es andererseits aber im Einkommensteuerbescheid 2005 sehr wohl (positive) Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranschlagt.

Der angefochtene Bescheid lässt nicht erkennen, dass in den Jahren 2005 und 2006 vom Nichtvorliegen einer inländischen Einkunftsquelle (Tätigkeit als Sänger) auszugehen sei. Der Umstand allein, dass über einen längeren Zeitraum (im Inland) keine Einnahmen erzielt wurden, reicht nicht aus, um daraus zwingend auf das Fehlen einer Einkunftsquelle zu schließen, zumal im vorliegenden Fall vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wurde, dass der Bw. auch in den genannten Jahren als Sänger selbständig tätig gewesen ist. Der Bw. hat hierzu – vom Finanzamt unwidersprochen – ua. vorgebracht, es sei gerade bei einem klassischen Sänger (Konzert) nicht ungewöhnlich, wenn zwischen den (inländischen)

Engagements oftmals längere Zeiträume liegen würden. Wenn seitens der BP jene Kosten, die unabhängig vom Leistungsort anfallen, ausschließlich den ausländischen Einkünften zugerechnet würden, so sei dies nicht sachgerecht. Diesen Ausführungen ist nach hA. Ansicht beizupflichten.

Da vom Finanzamt keine Anhaltspunkte dafür aufgezeigt wurden, dass der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 seine selbständige Tätigkeit als Sänger im Inland nicht mehr ausgeübt (bzw. er diese allenfalls beendet) hätte, sind die damit zusammenhängenden Ausgaben jedenfalls zum Abzug zuzulassen.

Die in diesem Zusammenhang vom Prüfer unter Einem vorgenommene Änderung der Ermittlung des (inländischen) Werbungskostenanteiles für das Jahr 2004 ist mehr oder weniger begründungslos erfolgt. Für den UFS erschließt sich nicht, aus welchen Gründen das bloße Fehlen von Einnahmen in den Jahren 2005 und 2006 Auswirkungen auf die Höhe der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten des Jahres 2004 haben sollte.

Der Prüfer hat schließlich in diesem Zusammenhang – offenbar gestützt auf § 20 Abs. 1 Z 3 EStG – auch befunden, dass der in den Jahren 2005 und 2006 geltend gemachte Bewirtungs- und Korrepetitoren Aufwand zur Gänze als nichtabzugsfähiger Aufwand anzusehen sei. Im Gegensatz dazu wurden diese Aufwendungen im Jahr 2004 völlig unbeanstandet gelassen. Gründe für diese unterschiedliche steuerliche Behandlung sind dem Bericht nicht zu entnehmen. Im Rahmen der Verhandlung vor dem UFS konnte nun einvernehmlich festgestellt werden, dass in den genannten Aufwendungen ein gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a bzw. Z 3 EStG 1988 nichtabzugsfähiger Anteil von € 300,-- (2005) bzw. € 500,-- (2006) enthalten ist.

Die vom Finanzamt aus dem Grunde fehlender „Inlandseinnahmen“ durchgeführten Änderungen (in der Niederschrift unter Punkt „*Werbungskosten – selbständige Tätigkeit*“) sind sohin rückgängig zu machen. Einzig der vom Bw. begehrte Abzug von Bewirtungs- und Korrepetitoren Aufwand ist der Höhe nach im oben dargestellten Sinne zu modifizieren. Im Ergebnis kommt somit der Berufung in diesem Punkte für den Bereich der Einkommensteuer teilweise Berechtigung zu.

Soweit für den UFS aus dem Prüfungsbericht sowie der bezüglichen Niederschrift über die Schlussbesprechung ersichtlich hat die vom Prüfer vorgenommene Kürzung um den (vollen) Bewirtungs- und Korrepetitoren Aufwand, welche mit vorliegender Berufungsentscheidung zum Teil wieder rückgängig zu machen ist, keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich gezogen. Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 2005 beruhte allein auf der „Feststellung“, dass die Betriebsausgaben (Werbungskosten) zur Gänze den ausländischen Einkünften zuzurechnen und die darauf entfallenden Vorsteuern daher nicht abziehbar seien.

Dass diese Feststellung bzw. die darauf beruhende steuerliche Beurteilung des Finanzamtes nach ha. Ansicht unzutreffend ist, wurde oben dargestellt. Mit der Kürzung um den Bewirtungs- und Korrepetitoren Aufwand war laut Bericht jedoch keine Vorsteuerkorrektur verbunden. Im Ergebnis lagen daher bezüglich der Umsatzsteuer 2005 keine neue Tatsachen vor, die geeignet gewesen wären, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 war daher Folge zu geben (s. dazu auch schon Punkt 1.).

4. Vermietung einer Eigentumswohnung (Liebhaberei):

Mit Kaufvertrag vom 24. Jänner 2006 erwarb der Bw. eine Eigentumswohnung in Graz um den Gesamtpreis von € 213.000,-- (Übergabe bzw. Übernahme der Wohnung per 1. April 2006). Der Bw. erzielt seit Mai 2006 Einnahmen aus der Vermietung dieser Wohnung. Die Anschaffung der Wohnung wurde zu 100% fremdfinanziert: Der Bw. nahm zu diesem Zwecke zwei Kredite (Euro bzw. Schweizer Franken) über jeweils € 110.000,-- auf. In beiden Kreditverträgen war eine Rückzahlung bis 31. März 2031 vereinbart.

Im Zuge der Außenprüfung legte der Bw. erstmals eine Prognoserechnung vor, welche in einem Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss von € 177,-- auswies. In dieser Rechnung war die Rückzahlung des Eurokredites im zehnten Jahr vorgesehen. Der Prüfer stellte jedoch fest, dass in dieser Prognoserechnung weder ein allfälliges Mietausfallsrisiko noch eine „Reparaturtangente“ enthalten waren.

Daraufhin wurde von Seiten des Bw. eine zweite Prognoserechnung vorgelegt, in welcher diese beiden Aufwandskomponenten berücksichtigt wurden (Mietausfall 2% p. a. bzw. Instandhaltung im Ausmaß von 5% der Miete, jeweils ab dem dritten Jahr). Nunmehr war eine vollständige Rückzahlung des Eurokredites bereits im sechsten Jahr vorgesehen. Die Prognoserechnung ergab einen Gesamtüberschuss von € 3.200,-- im 19. Jahr.

Vor dem UFS ist nun strittig, ob die Vermietung dieser Eigentumswohnung steuerlich als Liebhaberei zu beurteilen ist oder nicht.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt in der Vorverlegung des Rückzahlungszeitpunktes auf das sechste Jahr eine Änderung der Bewirtschaftung vor, da die Rückzahlung des Eurokredites nicht von vornherein im sechsten Jahr geplant gewesen sei. Dies ergebe sich aus der ersten Fassung der Prognoserechnung sowie aus der nachträglich (per 16. Oktober 2008) erfolgten Abänderung des Kreditvertrages (Änderung der Fälligkeit von ursprünglich „31. März 2031“ auf nunmehr „31. März 2011“). Es sei daher nicht von Anbeginn an geplant gewesen, den Kredit im sechsten Jahr zu tilgen.

Der Bw. bringt hingegen vor, aus der ersten Prognoserechnung gehe klar die von vornherein bestehende Absicht hervor, den Kredit „*spätestens*“ im zehnten Jahr zu tilgen. Die entsprechenden Eigenmittel seien schon zu Beginn der Vermietung vorhanden gewesen. Der Bw. habe es sich lediglich offen gehalten, den Kredit „*aus wirtschaftlichen Gründen*“ schon vor Ablauf von zehn Jahren zu tilgen. Im Zuge der Diskussionen mit dem Prüfer habe der Bw. vorgebracht, dass bei Ansatz der fehlenden Aufwandspositionen (Mietausfall, Reparaturen) auch „*fehlende Einnahmen in Form der in der Planungsrechnung nicht eingerechneten Umsatzsteuer ab dem Jahr 2009 (wegen der dann auslaufenden Bindung an den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung) anzusetzen*“ seien. Der Kreditvertrag habe die Rückzahlung spätestens 2031 vorgesehen, (Teil-)Tilgungen seien demnach auch vor Ablauf dieses Zeitpunktes zulässig gewesen. Die vom Finanzamt unterstellte Änderung der Bewirtschaftung liege nicht vor, da es „*auch bei der ursprünglich geplanten Bewirtschaftung*“, welche eine vorzeitige Rückzahlung nicht ausgeschlossen habe, zu einem jederzeit nachweisbaren Gesamtüberschuss komme. Das Finanzamt habe zudem die Feststellung unterlassen, ob bei der „*ursprünglich vorgesehenen Tilgung im Jahr 10*“ und unter Berücksichtigung der reklamierten Aufwandstangenten für Leerstehung und Instandhaltung ein Gesamtüberschuss oder aber ein Verlust erzielt werde.

In seiner Vorhaltsbeantwortung an den UFS vom 24. Oktober 2011 führte der Bw. ergänzend aus: Ein Tilgungsplan liege nicht vor. Es gebe keine vereinbarten Raten, vom Gesamt-Obligo sei die Hälfte als nach Ablauf der Fixzinsperiode im Jahr 2007 grundsätzlich jederzeit rückführbarer Kredit ausgestaltet gewesen. Der Eurokredit sei zwischenzeitig bereits zur Gänze zurückgezahlt worden. Der Bw. hätte von Anbeginn an beabsichtigt gehabt, den Eurokredit „*binnen der kommenden Jahre zurückzuzahlen, wollte die exakte Höhe der (Teil-)Tilgungen aber offen belassen und nach der jeweils aktuellen Zins- und Kapitalmarktentwicklung entscheiden.*“ In der Prognoserechnung seien die vom Prüfer monierten Aufwandstangenten „*in Aufrechnung mit der ab 2009 entfallenden und die Mieteinnahmen erhöhenden Umsatzsteuerpflicht*“ nicht angesetzt worden.

In der mündlichen Verhandlung wurde schließlich eine dritte Prognoserechnung beigebracht. Diese sah die Kreditrückzahlung nunmehr wieder im zehnten Jahr vor, wies jedoch ab dem Jahr 2009 sprunghaft (nämlich um rund 12%) höhere Mieteinnahmen aus (Einnahmen 2008: € 7.555,--; 2009: € 8.477,--; in den ersten beiden Prognosen waren die Einnahmen für 2009 noch mit € 7.706,-- veranschlagt). Überdies wurden die Zinssätze deutlich herabgesetzt. Diese Rechnung ergibt einen ersten Gesamtüberschuss im 19. Jahr (€ 4.925,--). In der Verhandlung wurde dazu ua. vorgebracht: „*Bei den während des Verfahrens vorgelegten einzelnen Prognoserechnungen handelt es sich jeweils um eine Präzisierung der ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung. Es wurden keine grundlegenden und wesentlichen Abweichungen*

gegenüber der ursprünglichen Prognoserechnung zum Ausdruck gebracht, sondern immer nur die ursprüngliche Art der Bewirtschaftung präzisiert."

Rechtlich gilt Folgendes:

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen (so genannte „kleine Vermietung“).

Liebhaberei liegt gemäß [§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung](#) bei einer solchen Betätigung dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Die Anerkennung der Vermietung einer Eigentumswohnung als Einkunftsquelle setzt somit nach [§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung](#) die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung voraus. Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende (prognostizierende) Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigung (Prognose). Hierbei tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*², Rz 165ff., mwN).

Bei der Prognoserechnung ist von den Einnahmen auszugehen, die auf Grund des bestehenden Mietvertrages erzielt werden, und nicht von Einnahmen, die möglicherweise ein allfälliger späterer Vertrag eröffnet. Ausgabenseitig sind neben der AfA und allfälligen Fremdkapitalzinsen insbesondere auch die zukünftigen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu berücksichtigen (*Rauscher/Grübler, aaO, Rz 263 und 265*).

Zeigt die Prognose, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt die Einnahmen auffällig gestiegen und/oder die Ausgaben auffällig gesunken sind, so ist vor der Vornahme der Liebhabereibeurteilung zu prüfen, ob sich zwischenzeitig die Art der Bewirtschaftung geändert hat.

Ändert der Vermieter vor Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses die Art der Bewirtschaftung eines nach der bisherigen Bewirtschaftungsart objektiv nicht ertragsfähigen Miet-

objekts, so zieht dies die Beurteilung der „kleinen Vermietung“ als Liebhaberei – von ihrem Beginn bis zur Änderung – nach sich. Maßnahmen, welche zur Änderung der Art der Bewirtschaftung führen können, sind beispielsweise die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital oder etwa eine wesentliche Erhöhung von Mietzinsen (s. dazu die bei *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 295, angeführten Judikaturnachweise).

Eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital liegt vor, wenn der Vermieter die Tilgung nicht von vornherein hinreichend konkret geplant hat. Eine von vornherein gefasste ernsthafte Absicht zur außerplanmäßigen Tilgung ist dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber offen zu legen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftig noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist keineswegs ausreichend (vgl. Punkt 17.3 LRL). Eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Aufnahme des Fremdkapitals erstellten Tilgungsplan der Bank ableiten lässt (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 296, mwH). Es sind auch die Höhe der Rückzahlungsbeträge sowie der jeweilige Rückzahlungszeitpunkt von vornherein hinreichend konkret festzumachen bzw. gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen.

Der Bw. vermeint nun, mit seinen vorgelegten – insgesamt drei – Prognoserechnungen den Nachweis erbracht zu haben, dass seine Vermietung im oa. Sinne objektiv ertragsfähig ist. Dies trifft jedoch nach Auffassung des UFS aus folgenden Gründen nicht zu:

Die erste, im Zuge der Außenprüfung (und nicht schon wie im Berufungsschriftsatz auf S. 4 behauptet „mit Einreichung der Steuererklärungen“) vorgelegte Prognoserechnung ergab erstmals im zwanzigsten Jahr ein positives Gesamtergebnis (€ 177,--). In dieser Rechnung war die gänzliche Tilgung des Eurokredites im Jahr 2015 vorgesehen. Unstrittig wurden darin jedoch bestimmte Aufwendungen, nämlich der Ansatz eines Mietausfallsrisikos sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, nicht berücksichtigt.

Daher erstellte der Bw. im erstinstanzlichen Verfahren eine zweite Prognoserechnung, in welcher sowohl ein Mietausfallswagnis (2% der Miete) sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen (5% der Miete) in Ansatz gebracht wurden. In dieser war allerdings die Kreditrückzahlung plötzlich im Jahr 2011 vorgesehen. Nach dieser Prognoserechnung ergibt sich nun bereits im 19. Jahr ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben.

Wie vom Prüfer zutreffend ausgeführt, ist in der Vorverlegung der Rückzahlung vom ursprünglich zehnten auf das sechste Jahr eine für die Liebhabereibeurteilung maßgebliche

Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken (s. dazu unten). Der Prüfer legte daher seiner Beurteilung die vom Bw. vorgelegte zweite Prognoserechnung zugrunde (neben der Änderung des Rückzahlungszeitpunktes kam es gegenüber der Erstprognose auch zu Änderungen der Zinssätze), mit der Maßgabe, dass er den Tilgungszeitpunkt des Eurokredites - wie der Bw. in seiner ersten Prognoserechnung - im zehnten Jahr der Tätigkeit annahm. In diesem Fall ergibt sich im 23. Jahr immer noch ein Gesamtverlust von rund € 4.000,-- (s. *Beilage 1*, welche dem Bw. im Zuge der Verhandlung vor dem UFS ausgehändigt wurde).

Der Bw. geht seinem Vorbringen zufolge selbst davon aus, dass nach der ursprünglichen Absicht eine Tilgung (frühestens) erst im zehnten Jahr geplant war: Die *„geplante Rückzahlung im Jahr 10“* werde vom Prüfer zu Recht als *„ursprüngliche Bewirtschaftung“* gewertet (so zB in der Berufung, S. 5, letzter Absatz; oder S. 6, dritter Absatz). Dies bestätigt auch die nunmehr im Rahmen der Verhandlung vor dem UFS vorgelegte dritte Variante der Prognoserechnung, in welcher die Rückzahlung wiederum im zehnten Jahr angesiedelt ist.

Nach Meinung des UFS ist überhaupt fraglich, ob tatsächlich die Absicht einer vorzeitigen Kredittilgung zu einem von vornherein annähernd konkreten Zeitpunkt bestand. Der Eurokreditvertrag weist ausdrücklich eine Laufzeit bis 31. März 2031 auf. Die vorzeitige Rückzahlungsmöglichkeit – unter der Voraussetzung der Zustimmung der Bank sowie gegen Leistung eines entsprechenden (Zusatz-)Entgeltes (s. S. 2 des Vertrages) – ist bei Kreditverträgen durchaus üblich, sagt jedoch nichts über eine allenfalls tatsächlich bestehende Absicht der vorzeitigen Tilgung – noch dazu zu einem bestimmten, von vornherein feststehenden Zeitpunkt - aus. Ein Tilgungsplan wurde im Berufungsfall nicht vorgelegt (bzw. nicht erstellt). Im Prüfungsverfahren wurde eine nachträglich (nämlich per 16. Oktober 2008) erfolgte, explizit als solche bezeichnete „Abänderung“ des Kreditvertrages vorgelegt, mit welcher der Fälligkeitszeitpunkt vorverlegt wurde. Der Bw. gab selbst an, dass er sich die exakte Höhe der Tilgungsbeträge offen lassen und *„nach der jeweils aktuellen Zins- und Kapitalmarktentwicklung entscheiden“* wollte (so zB in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Oktober 2011). In diesem Sinne wurde schon im Mail an den Prüfer vom 9. Juni 2008 angegeben, den Eurokredit *„je nach Zinslage“* frühzeitig zurückzuzahlen. Es standen somit im Berufungsfall weder Zeitpunkt und Höhe der Rückzahlungsbeträge noch der Zeitpunkt der vollständigen Tilgung auch nur annähernd konkret fest.

Aber selbst wenn man den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens folgend davon ausgeht, dass die in der ersten Prognoserechnung vorgesehene vollständige Tilgung des Eurokredites im Jahr 2015 tatsächlich von Anbeginn der Tätigkeit beabsichtigt gewesen ist, ist damit für den Bw. nichts gewonnen. In diesem Fall ergibt sich unter Heranziehung der vom Bw. in seiner zweiten Prognoserechnung angesetzten Daten (inklusive Mietausfall und Reparaturen)

frühestens im 24. Jahr der Vermietung ein positives Gesamtergebnis (s. *Beilage 1*). Dasselbe gilt, wenn man den Mietausfall sowie die Instandhaltungsaufwendungen in der ersten Prognoserechnung berücksichtigt: Auch in diesem Fall ergibt sich innerhalb von 20 Jahren kein Gesamtgewinn.

Entgegen der in der Berufung geäußerten Ansicht stellt es jedenfalls eine Änderung der Art der Bewirtschaftung dar, wenn der ursprünglich geplante Zeitpunkt der Kredittilgung um einige Jahre vorverlegt wird, zumal sich diese Änderung im vorliegenden Fall auf das für die Liebhabereibeurteilung maßgebliche wirtschaftliche Gesamtergebnis letztlich entscheidend auswirkt. Dass aber eine vollständige Rückzahlung im sechsten Jahr von Anfang an beabsichtigt gewesen wäre, ergibt sich weder aus den vorliegenden Unterlagen (Kreditvertrag, erste Prognoserechnung) noch aus den Ausführungen des Bw. (Rückzahlung „je nach Zinslage“ und Kapitalmarktentwicklung). Die nachträglich beigebrachte Abänderung des Kreditvertrages dokumentiert geradezu, dass eine vorzeitige Rückzahlung nicht – zumindest nicht hinreichend konkret – von Anfang an geplant gewesen ist.

Wenn es zutreffen sollte, dass – wie vom Bw. mehrfach behauptet – von Anbeginn an geplant gewesen sei, den Eurokredit „*spätestens innerhalb von zehn Jahren*“ vorzeitig zu tilgen, so ist dieses Vorbringen zu allgemein bzw. zu unbestimmt. Der Rückzahlungszeitpunkt muss von vornherein konkret feststehen. Das gilt umso mehr, wenn – wie im vorliegenden Fall – durch willkürliches Verschieben dieses Zeitpunktes die für die Liebhabereibeurteilung maßgeblichen Ergebnisse nahezu beliebig – und in letztlich entscheidendem Maße – verändert werden können.

Der Bw. gibt zudem selbst an, *die Vorverlegung des Zeitpunktes der Fremdmitteltilgung erschien gegenüber der Behörde opportun, um noch deutlicher das Vorliegen einer Einkunftsquelle auszudrücken.*“ (Berufung, S. 6, erster Absatz). Damit wird nach ha. Ansicht gleichsam zugestanden, dass mit der Vorverlegung des Rückzahlungszeitpunktes von der ursprünglichen Planung abgewichen wurde.

Der Bw. führt weiters – zunächst eher beiläufig, ohne dies näher zu erläutern bzw. betragsmäßig zu konkretisieren – ins Treffen, ab 2009 würden höhere Einnahmen anfallen, da in diesem Jahr die Bindung an den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auslaufe und die dadurch entfallende Umsatzsteuerpflicht die Mieterlöse erhöhe. Diesem Vorbringen zufolge gibt der Bw. seinem Mieter gegenüber offenbar vor, die vorgeschriebenen Mieterlöse ab 2009 weiterhin der 10%-igen Umsatzsteuer zu unterwerfen, obwohl er ab diesem Jahr infolge Widerrufs des Verzichtes wieder von der Steuerfreiheit für Kleinunternehmer Gebrauch zu machen intendiert, wodurch sich seine Nettomieterlöse erhöhen würden. Nach ha. Ansicht lässt der vom Bw. mit dem Mieter abgeschlossene Mietvertrag diese einsei-

tige Mietzinserhöhung nicht zu, da darin der Nettomietzins der Höhe nach explizit festgemacht ist (Punkt III.a des Vertrages). Abgesehen davon, dass der UFS diese Vorgangsweise daher für rechtlich äußerst fragwürdig hält, ist diese Mietzinserhöhung weder der ersten noch der zweiten Prognoserechnung zu entnehmen. Hätte der Bw. diese wesentliche Erhöhung in der angeführten Art und Weise (vorgebliche Umsatzsteuervorschreibung trotz zwischenzeitig eingetretener Steuerfreiheit) tatsächlich von vornherein geplant gehabt, so hätte diese aber von vornherein in den Prognosen enthalten sein müssen. Eine entsprechende Absicht wurde in den ersten beiden Varianten der Prognose jedoch nicht zum Ausdruck gebracht. Die wesentliche Erhöhung der Mietzinse stellt daher – siehe obige Rechtsausführungen – jedenfalls eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar.

Wenn der Bw. den fehlenden Ansatz der erhöhten Einnahmen damit zu erklären versucht, dass diese Erhöhung mit den ursprünglich ebenfalls nicht angesetzten Aufwandspositionen für Mietausfall und Instandsetzung aufgerechnet und daher weggelassen wurde, so ist dies nicht schlüssig: In der zweiten Prognoserechnung sind sowohl das Mietausfallsrisiko als auch Instandsetzungsaufwendungen explizit berücksichtigt. Es hätten daher spätestens in dieser Rechnung – bei tatsächlichem Vorliegen einer von vornherein bestehenden diesbezüglichen Absicht – auch die entsprechend höheren Mieteinnahmen (verursacht durch vorgeblich vereinnahmte, jedoch nicht abgeführte Umsatzsteuer) angesetzt werden müssen.

Da dies nicht der Fall ist, liegt ebenso wie hinsichtlich der Vorverlegung des Zeitpunktes der Kredittilgung eine außerplanmäßige Maßnahme und somit eine Änderung der Art der Bewirtschaftung vor.

In der Vorhaltsbeantwortung an den UFS verweist der Bw. auf das VwGH-Erkenntnis 2003/15/0028, welchem zufolge bei Erstellung der Prognoserechnung von den Werten auszugehen sei, die der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart entsprechen. Die zwischenzeitig eingetretenen Tatsachen (vollständige Kreditrückzahlung, höhere Mieteinnahmen) würden – so der Bw. – das Vorliegen einer Einkunftsquelle bestätigen. Dabei übersieht der Bw., dass in der von ihm ursprünglich gewählten, in der ersten der beiden Prognoserechnungen entsprechend nach außen tretenden Bewirtschaftungsart, auf die richtigerweise abzustellen ist (s. das zitierte VwGH-Erkenntnis), weder eine Rückzahlung im sechsten Jahr, noch eine wesentliche Mietzinserhöhung ab dem Jahr 2009 vorgesehen war. Die zwischenzeitigen Änderungen erfolgten erst nach Beginn der Außenprüfung im Hinblick auf die drohende Liebhabereibeurteilung: Die Abänderung des Kreditvertrages im Hinblick auf die Laufzeit wurde erst im Zuge des Prüfungsverfahrens, nachdem der Prüfer die erste Prognoserechnung beanstandet hatte, veranlasst. Die Fremdkapitalzinsen wurden in den bis zu diesem Zeitpunkt bereits eingereichten Abgabenerklärungen in jener Höhe geltend gemacht, wie sie einer

Rückzahlung des Eurokredites im zehnten Jahr entsprechen. Erst ab dem Jahr 2009, also nach Abschluss der Prüfung durch das Finanzamt, werden (offenbar auf Grund von Teiltilgungen) geringere Zinsenzahlungen veranschlagt. Auch der Widerruf des Verzichtes auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung war zum Zeitpunkt der Außenprüfung noch nicht erfolgt.

Von Seiten des Bw. wurde überdies mehrfach vorgebracht, die ursprünglich erstellte erste Prognoserechnung sei keineswegs abgeändert, sondern im Laufe des Abgabenvorgangs lediglich „präzisiert“ worden. Für den UFS bleibt allerdings völlig unergründlich, aus welchen Überlegungen nicht von Anfang an eine hinreichend „präzise“ Rechnung erstellt wurde. In der ersten, über Aufforderung des Prüfers vorgelegten Prognoserechnung fehlten einige wesentliche Aufwandskomponenten (insbesondere die Instandsetzungsaufwendungen). In der daraufhin erstellten zweiten Prognose waren diese zwar berücksichtigt, gleichzeitig wurde jedoch auch die Tilgung des Eurokredites um vier Jahre – vom Jahr 2015 auf das Jahr 2011 – vorverlegt. Ohne diese Änderung des Tilgungszeitpunktes hätte sich in der zweiten Prognoserechnung innerhalb von 20 Jahren nicht der für die Anerkennung als Einkunftsquelle maßgebliche Gesamtgewinn ergeben. Dies wurde vom Prüfer abermals moniert. In der nunmehr vor dem UFS im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten dritten Prognoserechnung werden ab 2009 höhere Mieteinnahmen (Wegfall der Umsatzsteuerpflicht) sowie deutlich geringere Fremdkapitalzinsen in Ansatz gebracht; die Kredittilgung wird hingegen wieder im zehnten Jahr berücksichtigt. Nach dieser Variante ergibt sich im 19. Jahr erstmals ein kumulierter Gewinn. Nur durch die jeweils vorgenommenen Änderungen (Vorverlegung der Tilgung in der zweiten bzw. wesentliche Einnahmenerhöhung sowie Zinsenverminderung in der dritten Prognoserechnung) ergab sich in den einzelnen vom Bw. erstellten Prognosen im absehbaren Zeitraum jeweils ein positives Gesamtergebnis. Die genannten Änderungen haben sich entscheidend auf die für die Frage des Vorliegens einer Liebhabereitfähigkeit maßgeblichen Ergebnisse ausgewirkt und können daher keineswegs als bloß unbedeutende „Präzisierungen“ der ursprünglichen Prognose abgetan werden.

Dass für die Liebhabereibeurteilung letztlich entscheidungswesentliche Umstände (wie die Vorverlegung der Kredittilgung oder die wesentliche Erhöhung der Mietzinse) in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt werden, obgleich die bezüglichen Absichten von Anfang an bestanden haben sollen, ist nicht glaubwürdig. Es ist davon auszugehen, dass spätestens in der zweiten Prognoserechnung – nachdem schon die erste wegen fehlender Ausgaben vom Prüfer zu Recht gerügt wurde – ab einem bestimmten Zeitpunkt anfallende höhere Einnahmen im Hinblick auf die im Raum stehende Liebhabereibeurteilung wohl entsprechend Berücksichtigung gefunden hätten. Da dies jedoch nicht der Fall ist, obgleich die zunächst fehlenden Ausgaben (Mietausfall, Instandsetzung) nunmehr sehr wohl angesetzt wurden, ist zu schließen, dass diese Erhöhung ursprünglich nicht geplant war.

Lässt man die dargestellten außerplanmäßigen Änderungen bei Erstellung der Prognoserechnung außer Betracht, erweist sich die vom Bw. in der von ihm gewählten Bewirtschaftungsart ausgeübte Vermietungstätigkeit als objektiv nicht ertragsfähig, da sich binnen 20 Jahren kein positives Gesamtergebnis ergibt. Das ergibt sich schon aus jener Prognoserechnung, die der Prüfer seiner abschließenden Beurteilung zugrunde gelegt hat (Einnahmen und Ausgaben laut zweiter Prognoserechnung des Bw. unter Berücksichtigung einer Kredittilgung im Jahr 2015; *Beilage 1*).

Der UFS hat nun eine geringfügig modifizierte, seiner Ansicht nach zutreffende Prognoserechnung erstellt (*Beilage 2*). Darin geht er ebenfalls – wie das Finanzamt – grundsätzlich von den Zahlen laut zweiter Rechnung des Bw. - unter Berücksichtigung der Kreditrückzahlung im zehnten Jahr - aus. Der UFS stimmt dem Bw. zu, wenn er meint, für die gegenständliche Wohnung bestehe auf Grund ihrer Ausstattung und Lage nahezu kein Mietausfallsrisiko. Daher wird kein Abschlag für das Mietausfallswagnis veranschlagt. Die Einmalkosten werden im Jahr 2006 hingegen in ihrer sich aus den Kreditverträgen ergebenden tatsächlichen Höhe von € 3.814,-- (lt. Prognoserechnung des Bw. nur € 2.890,--) angesetzt. Ebenso fallen – so die Kreditverträge – jährlich Abschlussgebühren iHv. insgesamt € 72 (ab 2016: € 51,--) an, welche vom Bw. bislang nicht erfasst wurden. Wenn die Instandsetzungskosten mit 5% der Mieteinnahmen per anno berücksichtigt werden, so handelt es sich hierbei nach ha. Ansicht um einen äußerst moderaten Ansatz.

Diese Prognoserechnung des UFS, welche dem Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht wurde, weist noch im 23. Jahr der Betätigung einen kumulierten Verlust von rund € 2.350 aus. Die Vermietung ist sohin nach der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart objektiv nicht ertragsfähig. Die Tätigkeit stellt damit steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar, der daraus resultierende, geltend gemachte Verlust ist bei Ermittlung des Einkommens im Jahr 2006 nicht zu berücksichtigen.

Der Berufung kommt daher in diesem Punkte keine Berechtigung zu.

Ob nun die Vermietung ab Änderung der Bewirtschaftung (Zeitpunkt der Entschlussfassung zur vorzeitigen Kredittilgung bzw. zur wesentlichen Steigerung der Mieteinnahmen in der oben dargestellten Weise) weiterhin als Liebhaberei oder aber als Einkunftsquelle einzustufen ist, wird in den Abgabenverfahren der Folgejahre zu beurteilen sein.

5. Darstellung der Ermittlung der lt. UFS maßgeblichen Bemessungsgrundlagen:

Die Darstellung der auf Grund gegenständlicher Entscheidung vorzunehmenden Änderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlagen ist aus *Beilage 3* ersichtlich.

Beilagen:

Prognoserechnung lt. Finanzamt (*Beilage 1*);

Prognoserechnung lt. UFS (*Beilage 2*);

Darstellung der Änderungen lt. UFS (*Beilage 3*);

3 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 2004 – 2006)

Graz, am 16. November 2011