



GZen. RV/0201-L/06, RV/0569-L/06, RV/0898-L/07, RV/0005-L/09, RV/0028-L/09, RV/0076-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Rosa Maria Bw., AdresseBw., vertreten durch WP, vom 29. Dezember 2005, vom 20. Juni 2006 und vom 20. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 29. November 2005, vom 1. und 2. Dezember 2005, vom 19. Mai 2006 und vom 13. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002, Berichtigung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 293 BAO für die Jahre 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Berufung betreffend Berichtigung gemäß § 293 BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 2. Dezember 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielte in den Berufungsjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von diversen Liegenschaften.

Laut eingereichter Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 berechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Liegenschaft L. wie folgt:

	USt	Netto	Summe
Mieteinnahmen (ab 10/01)	3.000,00	30.000,00	30.000,00
Werbungskosten			
Abschreibung		47.321,00	
Inserate	203,60	1.018,00	
Reinigung	261,67	1.308,33	
Fahrtkosten		4.116,00	
Kreditvertragsgebühren, Bankspesen		3.433,70	
Zinsen		84.492,18	
VSt Investitionen	<u>2.307,00</u>		141.689,21
Summe	2.772,27		
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen			-111.689,21

Mit Bescheid vom 29. November 2005 wurde das Verfahren betreffend **Umsatzsteuer 2001** gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs.4 BAO erfolgt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Darüber sei auch die Begründung für die Abweichungen zum bisherigen Bescheid zu ersehen.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 29. November 2005 wurde eine Zahllast in Höhe von 6.305,97 € festgesetzt.

Begründet wurde dieser Bescheid nicht.

Mit Bescheid vom 29. November 2005 wurde das Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2001** gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs.4 BAO erfolgt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen

Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Darüber sei auch die Begründung für die Abweichungen zum bisherigen Bescheid zu ersehen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 29. November 2005 wurden die Einkommensteuer in Höhe von 11.192,49 € festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 351.903,00 S angesetzt.

Begründet wurde dieser Bescheid nicht.

Mit **Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 2. Dezember 2005** wurde die Einkommensteuer 2001 mit 10.102,40 € festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 321.903,00 S angesetzt.

Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid würde gesondert zugehen. Hinsichtlich der Berichtigung werde auf ein Gespräch mit einer Mitarbeiterin der Amtspartei verwiesen.

Als Unterschiedsbetrag der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung scheinen die Einnahmen aus der gegenständlichen Vermietung auf, die offensichtlich mit Bescheid vom 29. November 2005 angesetzt worden sind.

Laut eingereichter Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 berechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in €) aus der Liegenschaft L. wie folgt:

Tabelle

	Werbungskosten	Einnahmen
Mieterlöse 10%		8.722,38
Abschreibung	6.797,78	
Grundsteuer	164,96	
Instandhaltung	504,42	
Betriebskosten	951,77	
Versicherungen	128,45	
Rechts- und Beratungskosten	1.470,00	
Spesen des Geldverkehrs	1.050,73	
Buchwert abgegangener	1.438,93	

Anlagen		
Bank- und Darlehenszinsen	16.197,28	28.704,32
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen		-19.981,94

Mit Schreiben vom 18. März 2004 wurde folgende **Ergänzung** zur Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 eingereicht:

Beim Objekt L. seien folgende Umstände zu berücksichtigen:

Die Rechts- und Beratungskosten in Höhe von 1.470,00 € würden die Errichtung eines Mietvertrages betreffen. Dieser Aufwand sei einmaliger Natur. Von den Spesen des Geldverkehrs würden 994,17 € auf die Abgrenzung der Kreditvertragsgebühr auf einen fünfjährigen Zeitraum entfallen. Diese Abgrenzung entfalle ab 2006.

Der Buchwert abgegangener Anlagen sei ebenfalls eine voraussichtlich einmalige Aufwandposition.

Die Abschreibungen würden sich ab dem Jahr 2011 auf 3.076,39 € reduzieren, weil dann das Mobiliar abgeschrieben sei.

Aus folgenden Überlegungen solle in einem Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar sein:

Ein normalisiertes Ergebnis vor Zinsenabschreibung hätte sich wie folgt entwickeln können, wobei eine Erhöhung der Miete aufgrund der Wertsicherungsklausel vorläufig nicht berücksichtigt worden sei:

		Summe
Miete	8.730,00	
Betriebskosten	-950,00	
Grundsteuer	-165,00	
Versicherung	-128,00	
Normalisierte Reparaturen	<u>-130,00</u>	
Überschuss	7.357,00 x 25=	183.925,00
- Abschreibungen für Mobiliar		-34.000,00
- Abschreibungen für Gebäude		<u>-76.900,00</u>

Restbetrag für Zinsen		73.025,00
------------------------------	--	-----------

Diese Zinsen würden sich ergeben, wenn das aushaftende Fremdkapital in einem Zeitraum von etwa zwölf Jahren abgestattet sei.

Da die Berufungswerberin bestrebt sein würde, die Schulden früher abzustatten, könne ein Gesamtüberschuss schon früher erzielt werden.

Bei obiger Rechnung sei nicht berücksichtigt worden die Mietsteigerung aufgrund der Wertsicherungsklausel einerseits und die noch nicht amortisierten Kreditvertragsgebühren andererseits, da beide Effekte am Gesamtbild nichts ändern würden.

Ausschlaggebend sei letztendlich, in welchem Zeitraum es der Berufungswerberin gelinge, das Fremdkapital zurückzuführen.

Mit **Schreiben vom 25. Mai 2005** wurde zum berufungsgegenständlichen Vermietungsobjekt wie folgt ausgeführt:

Im Schreiben vom 18. März 2004 sei eine Prognoserechnung für das Grundstück erstellt worden. Die Rahmendaten würden sich nicht wesentlich verändert haben. Rosa Maria Bw. beabsichtige, die der Anschaffung zuzurechnenden Kredite zügig zurück zu führen. Nach dem derzeitigen Finanzierungsplan solle es ihr jedenfalls gelingen, innerhalb längstens 10 Jahren das aufgenommene Fremdkapital zurückzuführen, sodass ein Gesamtüberschuss in einem vernünftigen Zeitraum zu erwirtschaften sei.

Mit endgültigem Umsatzsteuerbescheid vom 29. November 2005 wurde die **Umsatzsteuer 2002** mit 5.289,82 € festgesetzt.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

Die Veranlagung wäre unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Mit endgültigem Bescheid gemäß § 202 Abs. 2 BAO vom 29. November 2005 wurde die **Einkommensteuer 2002** mit 4.781,02 € festgesetzt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden 11.781,00 € betragen.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

Die Veranlagung wäre unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2005 als **Berichtigung gemäß § 293 BAO** zum Bescheid vom 29. November 2005 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 2002** mit 1.024,80 €

festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 3.058,62 € angesetzt. Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid würde gesondert zugehen. Hinsichtlich der Berichtigung werde auf ein Gespräch mit einer Mitarbeiterin der Amtspartei verwiesen.

Als Unterschiedsbetrag der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung scheinen die Einnahmen aus der gegenständlichen Vermietung auf, die offensichtlich mit Bescheid vom 29. November 2005 angesetzt worden sind.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 2. Dezember 2005 ergibt sich folgende Prüfungsfeststellung:

Tz 1

Von der Betriebsprüfung sei die von der Berufungswerberin eingereichte Prognoserechnung für die Vermietung in L. vom Jahr 2006 bis 2012 unter Berücksichtigung der vorgelegten Zahlen und des Tilgungsplanes bis zum Jahr 2020 ausgedehnt worden. Weiters seien die erklärten Ergebnisse der Jahre 2000 bis 2003 mit einbezogen worden und die Jahre 2004 und 2005 laut den Zahlen für 2006 berechnet worden. Wie daraus ersichtlich sei, ergebe sich in diesem Zeitraum kein wirtschaftlicher Gesamtüberschuss.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle seien ab dem Veranlagungsjahr 1990 die Bestimmungen der LVO maßgebend, wobei die Finanzverwaltung davon ausgehe, dass es sich bei oben angeführten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um Einkünfte iSd § 1 Abs. 1 LVO handle, da nach den bisherigen Ergebnissen laut Jahreserklärungen und Prognoserechnung nicht mit einem Gesamtüberschuss innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu rechnen sei.

Wie bereits bei der Vorprüfung festgestellt, hätten die von der Berufungswerberin für obiges Objekt erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt werden können.

Vom steuerlichen Vertreter sei eine neuerliche Prognoserechnung vorgelegt worden, in der die prognostizierten Einkünfte zur vorzeitigen Kreditrückzahlung verwendet würden, wodurch eine geringere Zinsbelastung als bei der durch die Betriebsprüfung durchgeführten Prognoserechnung zu berücksichtigen sein würde. Bei dieser Prognoserechnung ergebe sich im 20. Jahr ein Gesamtüberschuss in Höhe von 1.287,00 €. Allerdings seien bei der Berechnung weder ein Mietausfallrisiko, noch eventuelle Reparaturen angesetzt worden, sodass der errechnete Gesamtüberschuss nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht ausreiche, um von einer Einkunftsquelle wie vorher beschrieben ausgehen zu können. Die Feststellungen würden daher unverändert bleiben.

Laut **Betriebsprüfungsbericht** vom 28. November 2005 würden sich folgende Feststellungen ergeben:

Tabelle

	2001 (ATS)	2001 (€)
Vor BP	210.214,00	-16.923,32
Tz 1 Liebhaberei	<u>111.689,21</u>	<u>19.981,94</u>
Nach BP	321.903,21	3.058,62

Tabelle

	2001 (ATS)	2001 (€)
Vor BP	1,646.154,97	127.638,20
Tz 1 Liebhaberei	<u>-30.000,00</u>	<u>-8.722,38</u>
Nach BP	1,616.154,97	118.915,82

Tabelle

	2001 (ATS)	2001 (€)
Vor BP	1,038.115,95	82.089,61
Tz 1 Liebhaberei	<u>-30.000,00</u>	<u>-8.722,38</u>
Nach BP	1,008.115,95	73.367,23

Tabelle

	2001 (ATS)
Vor BP	117.051,86
Tz 1 Liebhaberei	<u>-2.772,27</u>
Nach BP	114.279,59

Tabelle

	2001 (ATS)	2001 (€)
Vor BP	210.214,00	-16.923,32

L.	<u>111.689,21</u>	<u>19.981,94</u>
Nach BP	321.903,21	3.058,62

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Im **Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung** finden sich folgende Schriftstücke:

Ein **Kaufvertrag vom 26. Juli 2001** betreffend die gegenständliche Liegenschaft. Der Kaufpreis würde 3.000.000,00 S betragen.

Zudem ein Zusatzvertrag zum obigen Vertrag, undatiert, wonach das gesamte sich in der Eigentumswohnung befindliche Inventar um 500.000,00 S gekauft werden würde.

Ein Mietvertrag ab 3. Oktober 2001 im Hinblick auf die gegenständliche Wohnung mit Nutzfläche 60 m², in dem ein Mietzins von 10.000,00 S (726,73 €) pro Monat festgelegt wird. Auf die Umsatzsteuer würden zudem 72,67 €, auf die Betriebskosten 83,38 € entfallen.

Ein Mietvertrag ab 1. Oktober 2005, wonach der Mietzins inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten 750,00 € betragen würde.

Weiters ein **Kreditvertrag vom 24. Juli 2001** betreffend einen Einmalkredit in Höhe von 3.800.000,00 S für den Kauf einer Eigentumswohnung.

Die Rückführung würde ab 1. Oktober 2001 in 240 monatlichen Pauschalraten von 25.377,00 S erfolgen.

Ein **Tilgungsplan der Bank vom 21. Juli 2005**, wonach die obige Kreditsumme im September 2021 getilgt sein würde.

Ein Schreiben der Berufungswerberin vom 31. Oktober 2005:

Wie bereits telefonisch besprochen würden die deutlich gestiegenen Einnahmen der Berufungswerberin ab 2006 ermöglichen, das Verrechnungskonto bei der St. GmbH gleichmäßig zu tilgen, sodass es bis Mitte 2013 gelingen könne, den zur Zeit aushaftenden Stand von etwa 40.000,00 € zur Gänze abzudecken.

Dadurch würden nach und nach die Zinsen für das Verrechnungskonto entfallen, sodass es durchaus möglich sei, bis 2020 einen Totalüberschuss zu erzielen.

Tabelle

	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen	13.440	13.440	14.112	14.112	14.816
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.529	1.567	1.606	1.646	1.687
AfA Mobiliar	3.558	3.474	3.474	3.474	3.474
AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	5.277	5.323	5.956	5.916	6.579
Zinsen VB	8.456	8.035	7.617	7.140	6.667
davon 96%	8.118	7.714	7.312	6.854	6.400
Zinsen Verrechnungskonto	1.408	1.200	1.000	800	600
Summe Zinsen	9.526	8.914	8.312	7.654	7.000
Ergebnis nach Finanzierungskosten	-4.249	-3.591	-2.356	-1.738	-421
kumuliert		-7.839	-10.196	-11.934	-12.355
Ergebnis plus Abschreibungen	2.385	2.959	4.194	4.812	6.129
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	2.385	5.345	9.538	14.350	20.479

Tabelle

	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen	14.816	15.558	15.558	16.336	16.336
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.730	1.773	1.818	1.863	1.910
AfA Mobiliar	1.737	0	0	0	0
AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	8.273	10.709	10.664	11.397	11.350
Zinsen VB	6.176	5.683	5.138	4.591	4.023
davon 96%	5.929	5.456	4.932	4.407	3.862
Zinsen Verrechnungskonto	400	200	100	0	0
Summe Zinsen	6.329	5.656	5.032	4.407	3.862

jährl. Ergebnis	1.944	5.053	5.632	6.990	7.488
Gesamtergebnis	-10.411	-5.358	274	7.264	14.752
Ergebnis plus Abschreibungen	6.757	8.129	8.708	10.066	10.564
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	27.236	35.365	44.073	54.139	64.703

Tabelle

	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen	17.153	17.153	18.011	18.010	18.911
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.957	2.006	2.056	2.108	2.160
AfA Mobiliar	0	0	0	0	0
AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	12.120	12.071	12.879	12.826	13.675
Zinsen VB	3.444	2.823	2.189	1.531	852
davon 96%	3.306	2.710	2.101	1.470	818
Zinsen Verrechnungskonto	0	0	0	0	0
Summe Zinsen	3.306	2.710	2.101	1.470	818
jährl. Ergebnis	8.814	9.361	10.778	11.356	12.857
Gesamtergebnis	23.565	32.926	43.704	55.060	67.917
Ergebnis plus Abschreibungen	11.890	12.437	13.854	14.432	15.933
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	76.592	89.029	102.883	117.315	133.248

Tabelle

Ergebnisse ab 2006	67.917
Ergebnisse bis 2005	-66.630
Totalüberschuss	1.287

Laut eingereichter Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 berechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in €) aus der Liegenschaft L. wie folgt:

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse		8.798,97
Werbungskosten		
Abschreibung	6.717,84	
Grundsteuer	164,96	
Instandhaltung	509,27	
Betriebskosten	910,57	
Versicherungen	135,05	
Spesen des Geldverkehrs	1.045,46	
Bank- und Darlehenszinsen	12.872,16	22.355,31
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen		-13.556,34

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2005 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 2003** mit 12.174,60 € festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 27.352,82 € angesetzt. Die Einkünfte aus der strittigen Vermietungstätigkeit sind darin nicht enthalten.

Begründet wurde dieser Bescheid unter Anderem wie folgt: Aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 2000-2002 würden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung L. als Liebhaberei behandelt werden.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2005 wurde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002** vom 2. Dezember 2005 und 29. November 2005, die **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 und 2002** vom 2. Dezember 2005 und 29. November 2005, die **Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002** vom 29. November 2005, den **Einkommensteuerbescheid 2003** und den **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003** vom 1. Dezember 2005 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Von der Betriebsprüfung sei für die Vermietung der Wohnung in L. Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO angenommen worden, da anhand der Prognoserechnung der Betriebsprüfung kein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Diese Prognoserechnung sei jedoch in folgenden Punkten unzutreffend:

1.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO gelte bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (so genannte „kleine Vermietung“) als absehbarer Zeitraum, indem ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei, ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Da die Wohnung in L. erst mit Kaufvertrag vom 26. Juli 2001 erworben worden wäre, die Vermietung des Objektes ab Oktober 2001 erfolgt sei und Ausgaben erstmalig im August 2001 (Betriebskosten, Strom, etc.) angefallen wären, sei das Ergebnis des Jahres 2000 in Höhe von -6.223,44 € aus der Prognoserechnung zu eliminieren.

Dieses Ergebnis aus dem Jahr 2000 betreffe ein unbebautes Grundstück, welches im Jahr 1996 von der Berufungswerberin erworben worden wäre und in keinerlei Zusammenhang mit der vermieteten Wohnung stehe.

Das Ergebnis sei bereits infolge der Betriebsprüfung der Jahre 1997 bis 1999 ausgeschieden worden (siehe auch Tz 29a des BP-Berichtes und Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

2.

In der Prognoserechnung der Betriebsprüfung seien die Zinsen für das Verrechnungskonto ab dem Jahr 2004 gleich bleibend mit 1.408,00 € angesetzt worden.

Diese Annahme sei jedoch deshalb falsch, weil die Berufungswerberin dieses Verrechnungskonto tilgen werde und die Zinsen daher entsprechend zu verringern seien.

3.

Die Betriebsprüfung berücksichtige in der Prognoserechnung bei den Mieteinnahmen lediglich alle zwei Jahre eine Inflationsanpassung um 5%.

Infolge der Angebotsknappheit von Seegrundstücken am X.see (Bauverbot!, etc.) würden die Mietpreise für derartige Objekte jedoch wesentlich stärker ansteigen und eine nur nominelle Teuerungsrate bei Weitem übersteigen, was zu einer früheren Erzielung eines Gesamtüberschusses führen werde.

Dies sei in der Prognoserechnung jedoch nicht berücksichtigt, weshalb diese als sehr vorsichtig gerechnete Untergrenze anzusehen sei.

4.

Hinsichtlich eines allfälligen Mietausfallrisikos, allfällig steigende Zinsen und eventueller Reparaturen sei anzumerken, dass diese deshalb in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden wären, da sie durch die unter Punkt 3. dargelegte Preissituation von Immobilien am X.see mehr als kompensiert werden würden.

Als Anlage werde eine auf der Prognoserechnung der Betriebsprüfung aufbauende

überarbeitete Prognoserechnung übermittelt, in der die unter Punkt 1. und 2. erläuterten Punkte berücksichtigt seien.

Daraus sei ersichtlich, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, weshalb die Vermietung der Wohnung in L. nicht als Liebhaberei anzusehen sei.

Es werde daher ersucht um entsprechende Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes L. sowie der darauf entfallenden Vor- und Umsatzsteuern gemäß den für die Jahre 2001 bis 2003 eingereichten Steuererklärungen.

Tabelle

	2001	2002	2003	2004	2005
Mieteinnahmen 1)	2.180,19	8.722,38	8.798,97	8.798,97	11.488,92
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	717,72	5.709,26	2.765,31	2.834,44	2.905,30
AfA Mobiliar	1.900,69	1.900,69	3.558,00	3.558,00	3.558,00
AfA Gebäude	1.538,27	4.897,09	3.159,84	3.159,84	3.159,84
Ergebnis vor Finanzierungskosten	-1.976,49	-3.784,66	-684,18	-753,31	1.865,78
Zinsen VB	6.396,14	16.872,17	13.408,50	8.892,00	8.866,31
davon 96%	6.140,29	16.197,28	12.872,16	8.536,32	8.511,66
Zinsen Verrechnungskonto				1.408,00	1.408,00
Summe Zinsen	6.140,29	16.197,28	12.872,16	9.944,32	9.919,66
jährl. Ergebnis	-8.116,78	-19.981,94	-13.556,34	-10.697,63	-8.053,88
Gesamtergebnis	-8.116,78	-28.098,73	-41.655,07	-52.352,70	-60.406,58

Tabelle

	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen 1)	13.440,00	13.440,00	14.112,00	14.112,00	14.817,60
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.529,00	1.567,23	1.606,41	1.646,57	1.687,73
AfA Mobiliar	3.558,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	5.277,00	5.322,77	5.955,59	5.915,43	6.579,87

Zinsen VB	8.458,88	8.035,00	7.617,00	7.140,00	6.667,00
davon 96%	8.120,52	7.713,60	7.312,32	6.854,40	6.400,32
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00	1.200,00	1.000,00	800,00	600,00
Summe Zinsen	9.528,52	8.913,60	8.312,32	7.654,40	7.000,32
jährl. Ergebnis	-4.251,52	-3.590,83	-2.356,73	-1.738,97	-420,45
Gesamtergebnis	-64.658,10	-68.248,93	-70.605,66	-72.344,63	-72.765,08

Tabelle

	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen 1)	14.817,60	15.558,48	15.558,48	16.336,40	16.336,40
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.729,92	1.773,17	1.817,50	1.862,94	1.909,51
AfA Mobiliar	1.737,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	8.274,68	10.709,31	10.664,98	11.397,46	11.350,89
Zinsen VB	6.176,00	5.683,00	5.139,18	4.591,44	4.023,32
davon 96%	5.928,96	5.455,68	4.933,61	4.407,78	3.862,39
Zinsen Verrechnungskonto	400,00	200,00	100,00	0,00	0,00
Summe Zinsen	6.328,96	5.655,68	5.033,61	4.407,78	3.862,39
jährl. Ergebnis	1.945,72	5.053,63	5.631,37	6.989,68	7.488,50
Gesamtergebnis	-70.819,36	-65.765,73	-60.134,36	-53.144,69	-45.656,18

Tabelle

	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen 1)	17.153,22	17.153,22	18.010,89	18.010,89	18.911,43
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.957,25	2.006,18	2.056,34	2.107,74	2.160,44
AfA Mobiliar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	12.119,97	12.071,04	12.878,55	12.827,15	13.674,99

Zinsen VB	3.444,32	2.823,13	2.189,10	1.531,46	852,43
davon 96%	3.306,55	2.710,20	2.101,54	1.470,20	818,33
Zinsen Verrechnungskonto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Zinsen	3.306,55	2.710,20	2.101,54	1.470,20	818,33
jährl. Ergebnis	8.813,42	9.360,84	10.777,01	11.356,95	12.856,66
Gesamtergebnis	-36.842,76	27.481,92	16.704,91	-5.347,96	7.508,70

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2006 wurde obige **Berufung** wie folgt **ergänzt**:

Wie schon im Schreiben vom 28. Dezember 2005 ausgeführt, sei die gegenständliche Wohnung am 26. Juli 2001 erworben worden. Bei einer Tag zu Tag-Berechnung der 20jährigen Frist ende daher der Beobachtungszeitraum Ende Juli.

In der vorgelegten Prognoserechnung betrage der zu erwartende Gesamtüberschuss bis 31. Dezember 2020 7.578,00 €.

Für die ersten 7 Monate des Jahres 2021 sei unter sonst gleichen Prämissen ein Überschuss von etwa 6.500,00 € zu erwarten, was den Gesamtüberschuss im 20-jährigen Zeitraum auf etwa 14.000,00 € ansteigen lasse.

Folgende **Stellungnahme der Betriebsprüfung** zu obiger Berufung vom 13. Jänner 2006 liegt vor:

zu 1.

Aus dem Akt wäre nicht ersichtlich, dass es sich in L. um zwei verschiedene Projekte gehandelt hätte. Eine berichtigte Prognoserechnung für den Zeitraum 2001 bis 2021 liege bei. Hierbei ergebe sich bei der gleichen Berechnungsweise ein Gesamtüberschuss in Höhe von 4.266,84 €. Auch dieser Betrag erscheine zu gering, um von einer Einkunftsquelle auszugehen, da kein Mietausfallrisiko, keine Zinserhöhungen und keine Reparaturen berücksichtigt seien.

Zu 2.

Vom Steuerberater der Abgabepflichtigen sei nach Anforderung durch den Prüfer eine Prognoserechnung allerdings nur bis zum Jahr 2012 vorgelegt worden. Durch den Prüfer sei auf Basis der vorgelegten Prognoserechnung eine Berechnung bis 2020 bzw. neu bis 2021 erstellt worden. Da bis dahin kein Einnahmenüberschuss erzielt worden wäre, sei auch keine vorzeitige Rückzahlung (wie in der ursprünglichen Berechnung des Steuerberaters) berücksichtigt worden.

Diese Ausführungen würden auch auf Punkt 3 der Berufung zutreffen.

Im Übrigen werde auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 7.7.2005, RV/0772-L/02 verwiesen.

Beigelegt wurden folgende Aufstellungen:

Tabelle

	2001	2002	2003	2004	2005
Mieteinnahmen 1)	2.180,19	8.722,38	8.798,97	8.798,97	11.488,92
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	717,72	5.709,26	2.765,31	2.834,44	2.905,30
AfA Mobiliar	1.900,69	1.900,69	3.558,00	3.558,00	3.558,00
AfA Gebäude	1.538,27	4.897,09	3.159,84	3.076,39	3.076,39
Ergebnis vor Finanzierungskosten	- 1.976,49	-3.784,66	-684,18	-669,86	1.949,22
Zinsen VB	6.396,14	16.872,17	13.408,50	8.892,00	8.866,31
davon 96%	6.140,29	16.197,28	12.872,16	8.536,32	8.511,66
Zinsen Verrechnungskonto				1.408,00	1.408,00
Summe Zinsen	6.140,29	16.197,28	12.872,16	9.944,32	9.919,66
jährl. Ergebnis	-8.116,78	-19.981,94	-13.556,34	-10.614,18	-7.970,43
Gesamtergebnis	- 8.116,78	- 28.098,72	- 41.655,06	- 52.269,24	- 60.239,67

Tabelle

	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen 1)	13.440,00	13.440,00	14.112,00	14.112,00	14.817,60
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.529,00	1.567,23	1.606,41	1.646,57	1.687,73
AfA Mobiliar	3.558,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	5.277,00	5.322,78	5.955,59	5.915,43	6.579,87
Zinsen VB	8.458,88	8.035,00	7.617,00	7.140,00	6.667,00
davon 96%	8.120,52	7.713,60	7.312,32	6.854,40	6.400,32
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00

Summe Zinsen	9.528,52	9.121,60	8.720,32	8.262,40	7.808,32
jährl. Ergebnis	-4.251,52	-3.798,83	-2.764,73	-2.346,97	-1.228,45
Gesamtergebnis	64.491,20	68.290,02	71.054,75	73.401,71	74.630,16

Tabelle

	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen 1)	14.817,60	15.558,48	15.558,48	16.336,40	16.336,40
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.729,92	1.773,17	1.817,50	1.862,94	1.909,51
AfA Mobiliar	1.737,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	8.274,68	10.709,31	10.664,98	11.397,47	11.350,89
Zinsen VB	6.176,00	5.683,00	5.139,18	4.591,44	4.023,32
davon 96%	5.928,96	5.455,68	4.933,61	4.407,78	3.862,39
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00
Summe Zinsen	7.336,96	6.863,68	6.341,61	5.815,78	5.270,39
jährl. Ergebnis	937,72	3.845,63	4.323,37	5.581,68	6.080,51
Gesamtergebnis	73.692,45	69.846,82	65.523,45	59.941,77	53.861,26

Tabelle

	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen 1)	17.153,22	17.153,22	18.010,89	18.010,89	18.911,43
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.957,25	2.006,18	2.056,34	2.107,74	2.160,44
AfA Mobiliar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	12.119,97	12.071,04	12.878,55	12.827,14	13.674,99
Zinsen VB	3.444,32	2.823,13	2.189,10	1.531,46	852,43
davon 96%	3.306,55	2.710,20	2.101,54	1.470,20	818,33
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00	1.408,00

Summe Zinsen	4.714,55	4.118,20	3.509,54	2.878,20	2.226,33
jährl. Ergebnis	7.405,43	7.952,84	9.369,01	9.948,94	11.448,66
Gesamtergebnis	-46.455,83	38.502,99	29.133,98	19.185,04	7.736,38

Tabelle

	2021
Mieteinnahmen 1)	18.911,43
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	2.214,45
AfA Mobiliar	0,00
AfA Gebäude	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	13.620,98
Zinsen VB	218,50
davon 96%	209,76
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00
Summe Zinsen	1.617,76
jährl. Ergebnis	12.003,22
Gesamtergebnis	4.266,84

1) alle zwei Jahre Wertanpassung um 5% (bei durchschnittlich 2,5% Inflation ab 2004)

2) Basis 2004 valorisiert um durchschnittlich 2,5% Inflation

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2006 wurde folgende **Gegenäußerung** zur Stellungnahme des Betriebsprüfers eingereicht:

1. Mietausfallrisiko

Nach der vom Prüfer zitierten Judikatur werde von einem durchschnittlichen Mietausfallrisiko von 4% der Einnahmen ausgegangen. Dies würde bei den Einnahmen laut Prognoserechnung des Prüfers gerechnet ab 2006 ein Betrag von 10.265,00 € sein.

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei aufgrund der speziellen Lage (Eigentumswohnung am X.see) das Mietausfallrisiko wesentlich geringer, da es sich – wie bereits in der Berufung ausgeführt – um eine begehrte Lage handle, in der kaum noch gebaut werden dürfe. Es sei daher das Mietausfallrisiko geringer und werde dieses durch das Potential zusätzlicher Mietsteigerungen jedenfalls kompensiert, sodass es nicht notwendig sei, aus formalen Gründen einerseits ein Mietausfallrisiko ausdrücklich rechnerisch darzustellen, und im Gegenzug die Einnahmenseite stärker als durchschnittlich 2,5% per anno anzuheben.

2. Zinserhöhungen

In den Industrieländern, vor Allem in Kontinentaleuropa, hätte sich das Zinsniveau in den letzten Jahren reduziert nicht zuletzt als Folge des geringen Wirtschaftswachstums und der niedrigen Inflationsrate.

Da allgemein ein Wohlstandsverlust in Europa zugunsten Asiens erwartet werde, was sich in entsprechen niedrigen Wachstumsraten bzw. Stagnation der Volkswirtschaften niederschlage, sei mittel- bis langfristig eine wesentliche Anhebung des Zinsniveaus nicht zu erwarten, die von Wirtschaft und auch von den privaten Haushalten – deren Verschuldung dramatisch steige – ohnehin nicht zu verkraften sein würde. Das Beispiel Japan zeige, dass stagnierende Volkswirtschaften über Jahrzehnte ein niedriges Zinsniveau aufweisen würden, das noch deutlich unter dem aktuellen europäischen Niveau liegen würde.

Wenn man daher von dem Risiko steigender Zinsen sprechen würde, solle man auch die Chance von fallenden Zinsen erwähnen.

Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass die Berufungswerberin wegen ihrer Bonität immer die Möglichkeit habe, die Prime Rate zu lukrieren und sie daher von Zinsanhebungen weniger betroffen sein würde bzw. Zinssenkungen schneller lukrieren könne, als der Durchschnitt der Kreditnehmer.

Es bestehe daher kein Anlass, den Zinsaufwand zu erhöhen.

3. Reparaturen

In der Prognoserechnung seien unter der Bezeichnung „Betriebskosten inkl. Instandhaltung“ explizit Instandhaltungen (Reparaturen) angesetzt worden. Überdies sei bei einer tendenziell als Zweitwohnung vorwiegend im Sommer genutzten Eigentumswohnung schon durch die geringe Nutzungsintensität der Instandhaltungsaufwand geringer als bei anderen Objekten.

4. Zinsen für das Verrechnungskonto

Es handle sich bei dem unterstellten Abbau des Verrechnungskontos nicht um eine vorzeitige Tilgung, da es sich um eine täglich fällige Verbindlichkeit handle. Es seien diese Finanzierungsbeiträge von der Berufungswerberin bewusst nicht in die langfristige Bankverbindlichkeit eingebunden worden, da sie von Anfang an beabsichtigt habe, diesen (kurzfristigen) Finanzierungsüberhang sobald wie möglich aus freien liquiden Mitteln abzudecken. Es sei daher damit zu rechnen, dass diese kurzfristige Verrechnungsverbindlichkeit sogar früher getilgt werde, als in der Prognose dargestellt. Es entspreche der allgemeinen wirtschaftlichen Lebenserfahrung, dass aus dem freien Cash Flow einer Einkunftsquelle die damit zusammenhängenden Finanzierungsverbindlichkeiten bedient würden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 3. Februar 2006 betreffend die Berufung vom 28. Dezember 2005 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 sowie

die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2003 wurde diese als unbegründet abgewiesen. Diese wurde wie folgt begründet:

Zunächst sei festzuhalten, dass zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles die Liebhabereiverordnung (LVO) in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 Anwendung finde.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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 lasse.

Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht iSd vorstehenden Satzes geändert werde. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gelte als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Im Zweifel sei anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO innerhalb eines absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliege.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Prognoserechnung mit der Anschaffung des Liegenschaftsanteiles beginne (VwGH 17.12.1998, 94/15/0095) und stichtagsbezogen darzustellen sei.

Die Prognoserechnung hätte zu Beginn der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden die unter Zugrundelegung realistischer Annahmen bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse der Betätigung zu umfassen. Während der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden hätte die Prognoserechnung auf Grund der Anpassung der Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse einerseits die tatsächlich erzielten steuerlichen Ergebnisse der bisherigen Betätigung und andererseits die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes noch zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse der Betätigung zu umfassen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 136).

Auf der Ausgabenseite seien neben der Absetzung für Abnutzung (AfA) insbesondere wegen Leerstehung nicht verrechenbare Betriebskosten und von der Liegenschaft zu entrichtende laufende öffentliche Abgaben, das Mietausfallrisiko, die Aufwendungen für regelmäßig und nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten, Instandsetzungsaufwendungen, der Herstellungsaufwand sowie Fremdkapitalzinsen zu berücksichtigen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 137).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren sei strittig, ob mit der von der Berufungswerberin erstellten Prognoserechnung das Erreichen eines Gesamtüberschusses für das vermietete Objekt in L. dokumentiert werden könne.

Seitens des Finanzamtes würden dabei folgende Bedenken bestehen:

Mieterlöse/Einnahmen

In der Prognoserechnung der Betriebsprüfung sei alle zwei Jahre eine Inflationsanpassung von 5% berücksichtigt worden. Die Berufungswerberin sehe dies als Untergrenze der zu erzielenden Einnahmen an.

Es seien aber aus den tatsächlichen Daten, die aufliegen würden, keine Steigerungen erkennbar. Im Mietvertrag vom 3. Oktober 2001 sei die Miete mit netto 726,73 € vereinbart worden, in jenem vom 1. Oktober 2005 dagegen nur mit 750,00 € brutto.

Es sei daher ernsthaft daran zu zweifeln, ob die prognostizierten Einnahmen erzielt werden würden.

Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen

Hinsichtlich der nicht laufend anfallenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sei davon auszugehen, dass das zunehmende Alter der Gebäude sowie eine auf einen eventuellen Mieterwechsel zurückführbare stärkere Abnutzung der Wohnungen höhere Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten mit sich ziehen würde. Ein derartiger Mieterwechsel wäre bereits zu verzeichnen gewesen und auch der derzeitige Mietvertrag hätte eine (befristete) Laufzeit von drei Jahren.

In den Jahren 2001 bis 2005 würden die abgesetzten Betriebskosten inklusive Instandhaltung durchschnittlich etwa 37% der vereinnahmten Mieten betragen. Für die Jahre 2006 bis 2020 würden dagegen in der Prognose nur durchschnittlich 12% berücksichtigt werden. Dies erscheine nicht glaubwürdig. Würde man auch für diese Jahre ähnliche Kosten zu Grunde legen, würde dies gesamt einen zusätzlichen Aufwand von 59.000,00 € bedeuten.

Mietausfallrisiko

Zum gewöhnlichen Risiko bei der Vermietung von Wohnungen gehöre die durchschnittliche Auslastung (das Mietausfallwagnis), die zur Annahme durchschnittlicher Verhältnisse in der Prognoserechnung berechtige (vgl. Rauscher/Grübler, a.a.o., 171). Es werde daher ein geschätzter Mietausfall in Höhe von 4% der Mieterlöse angenommen, der üblicherweise bei relativ leicht vermietbaren Wohnungen anzunehmen sei.

Dieser Einwand des Prüfers wäre daher zu Recht erfolgt und der geltenden Rechtslage entsprechend.

Berücksichtige man diese Punkte bei der rechtlichen Beurteilung der gegenständlichen Betätigung, wobei der Prüfer auch noch zusätzliche Punkte aufgezeigt habe, so sei in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erwarten.

Am 22. Februar 2006 wurde der **Antrag auf Vorlage** zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat im Hinblick auf folgende Bescheide gestellt:
 Berufung vom 28. Dezember 2005 gegen die **Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002** vom 2. Dezember 2005 und 29. November 2005, die **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 und 2002** vom 2. Dezember 2005 und 29. November 2005, die **Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002** vom 29. November 2005, den **Einkommensteuerbescheid 2003** und den **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003** vom 1. Dezember 2005.
 Begründet wurde der Vorlageantrag nicht.

Am 6. März 2006 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 2. Dezember 2005, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 1. Dezember 2005 und gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 29. November 2005 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -1.432,45 € erklärt. Dabei würden solche aus der Vermietung L. in Höhe von -12.296, 85 € enthalten sein.

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse 10%		6.545,43
Werbungskosten		
Abschreibung	6.717,84	
Grundsteuer	164,96	
Instandhaltung	23,95	
Betriebskosten	739,15	
Geschäftsanbahnung 50%	40,81	
Versicherungen	270,10	
Inserate	33,05	
Spesen des Geldverkehrs	1.047,52	

Bank- und Darlehenszinsen	9.804,90	18.842,28
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen		-12.296,85

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 19. Mai 2006 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 10.864,40 € festgesetzt und unter Anderem wie folgt begründet:

Aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 sei die Vermietung in L. als Liebhaberei beurteilt worden.

In der Berufungsvorentscheidung (Abweisung) vom 3. Februar 2006 sei dieser Sachverhalt ausführlich begründet worden.

Der Werbungskostenüberschuss in Höhe von 12.296,85 € betreffend die Vermietung L. könne daher nicht anerkannt werden.

Die Vorläufigkeit des Bescheides wurde nicht begründet.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2006 wurde unter Anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19. Mai 2006 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Es würde auf die Begründung in der Berufung vom 28. Dezember 2005 gegen die Einkommensteuerbescheide 2001-2002, die Umsatzsteuerbescheide 2001-2002 sowie auf die Anspruchszinsenbescheide 2001 bis 2003 sowie auf die Ergänzung dieser Berufung vom 13. Jänner 2006 verwiesen werden.

Die oben angeführte Berufung sei mittels Vorlageantrag vom 21. Februar 2006 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt worden.

Univ. Prof.Dr. Beiser komme in seiner Analyse (SWK 2006, Heft 16/17, Seite 666ff) zum Schluss, dass die Regelungen der Liebhabereiverordnung über die „kleine Vermietung“ gemeinschaftsrechtswidrig und verfassungswidrig seien.

Eine nachhaltige marktkonforme Wohnraumvermietung berechne zum Vorsteuerabzug, gleichgültig, ob ein positiver oder negativer Totalerfolg erzielt werde. Wer einen marktüblichen Mietzins verrechne – was im berufsgegenständlichen Fall gegeben sei – sei unternehmerisch tätig und damit auch zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht sei nach Beiser so eklatant, dass eine Vorabentscheidung nicht notwendig sei.

Ertragssteuerlich sei eine Verkürzung des Prognosezeitraumes auf 20/23 Jahre und somit auf ein Drittel der Restnutzungsdauer von 67 Jahren (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988) ebenso sachlich nicht zu rechtfertigen wie die Nichterfassung von Verlusten in der Fremdfinanzierungsphase und die Besteuerung der Überschüsse nach Reduktion der Fremdkapitalkosten.

Der VfGH solle im Rahmen dieses Berufungsverfahrens Gelegenheit haben, § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs.4 und § 6 LVO als gesetz- und sachwidrig (Art. 7 B-VG) aufzuheben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde am 26. Juni 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 13. Juli 2007 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 23.830,54 € festgesetzt und unter Anderem wie folgt begründet:

Aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 sei die Vermietung in L. als Liebhaberei beurteilt worden.

In der Berufungsvorentscheidung (Abweisung) vom 3. Februar 2006 sei dieser Sachverhalt ausführlich begründet worden.

Der Werbungskostenüberschuss in Höhe von 6.636,55 € betreffend die Vermietung L. könne daher nicht anerkannt werden.

Die Vorläufigkeit des Bescheides wurde nicht begründet.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2007 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13. Juli 2007 sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid 2005 vom 13. Juli 2007 **Berufung** eingereicht. Die Begründung ist wortident mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004.

Am 24. Juli 2007 wurde obige Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Schreiben vom 22. November 2007** wurde die Amtspartei aufgefordert, betreffend die Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO eine Begründung nachzureichen.

Diesem Ersuchen wurde **nicht** gefolgt.

Am 13. August 2008 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an Rosa Maria Bw. abgefertigt:

“1.

Die Überschussrechnungen für die Jahre 2005 bis 2007 sind einzureichen. Des Weiteren eine vorläufige Überschussrechnung für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 30. Juni 2008.

2.

Sämtliche bisher abgeschlossenen Mietverträge (abgesehen vom Mietvertrag ab 3. Oktober 2001 und ab 1. Oktober 2005) sind einzureichen.

3.

Wann wurden Kreditverbindlichkeiten in welcher Höhe getilgt bzw. welche

Finanzierungskosten sind dabei angefallen? Reichen Sie eine Aufstellung seit Beginn der Tätigkeit ein. Um welche Kosten handelt es sich bei den Zinsen für das Verrechnungskonto? Welcher Anteil an Zinsen entfällt pro Monat auf die Pauschalraten laut eingereichtem Kreditvertrag?

4.

Wie alt ist das Gebäude, in dem sich die Wohnung befindet? Wann wurde dieses letztmalig renoviert? Wie ist es ausgestattet? Wie viele Wohnungen befinden sich darin?

5.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 5.6.2003, 99/15/0129) führen nachträgliche, außerplanmäßige Kapitaltilgungen nicht nachträglich zur Schaffung einer Einkunftsquelle, außer der Abgabepflichtige vermag zu beweisen, dass die Tilgung der Kreditverbindlichkeiten bereits zu Beginn der Betätigung Bestandteil des Plans der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen und nach außen dokumentiert ist.

Nach eingereichtem Kreditvertrag vom 24. Juli 2001 würde die Rückführung der Kreditsumme ab 1. Oktober 2001 in 240 monatlichen Pauschalraten erfolgen.

Der Senat geht daher grundsätzlich für eine Prognoserechnung von diesen Raten aus.

*Sollte eine außerplanmäßige Tilgung vorliegen, wäre **nachzuweisen**, dass diese Teil des Plans im obigen Sinne gewesen ist und nach außen dokumentiert war.*

6.

Im Hinblick auf die Ausführungen betreffend Gemeinschaftswidrigkeit der umsatzsteuerlichen Einstufung als Liebhaberei wird auf die Erkenntnisse des VwGH vom 20.9.2007, 2005/14/0125, und vom 16.2.2006, 2004/14/0082, verwiesen.“

Mit **Schreiben vom 17. Oktober 2008** wurde wie folgt geantwortet:

Es würden die Überschussrechnungen für die Jahre 2005 bis 2007 und die vorläufige Überschussrechnung für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2008 sowie alle Mietverträge übermittelt werden.

Weiters würde man in der Beilage eine Aufstellung über die Entwicklung des Abstattungskredites bei der Bank finden. An Kreditvertragsgebühren seien 4.970,82 € angefallen. Die Zinsen würden mit 96% angesetzt werden. Die Zinsen für das Verrechnungskonto würden nicht die Vermietung betreffen und seien nur in den Jahren 2001 bis 2003 irrtümlich der Vermietung zugerechnet worden.

Das Gebäude, in dem sich die Wohnung befinde, sei 20 Jahre alt und sei noch nie renoviert worden. Es würden sich darin 12 Wohnungen befinden.

Beigelegt wurden folgende Überschussrechnungen:

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse 10%		10.772,74 €
Werbungskosten		
Abschreibung	6.717,84 €	
Grundsteuer	164,96 €	
Instandhaltung	208,47 €	
Betriebskosten	755,36 €	
Strom	45,09 €	
Geschäftsanbahnung 50%		
Versicherungen		
Inserate		
Spesen des Geldverkehrs	1.047,04 €	
Bank- und Darlehenszinsen	8.470,53 €	17.409,29 €
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 2005		-6.636,55 €

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse 10%		10.045,45 €
Werbungskosten		
Abschreibung	6.633,97 €	
Grundsteuer	164,96 €	
Sonstige Gebühren und	65,41 €	

Abgaben		
Instandhaltung	50,76 €	
Betriebskosten	973,21 €	
Strom		
Geschäftsanbahnung 50%		
Versicherungen	58,76 €	
Inserate		
Spesen des Geldverkehrs	56,88 €	
Bank- und Darlehenszinsen	9.211,34 €	17.215,29 €
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 2006		-7.169,84 €

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse 10%		12.272,75 €
Werbungskosten		
Abschreibung	6.550,15 €	
Grundsteuer	164,96 €	
Sonstige Gebühren und Abgaben	65,41 €	
Instandhaltung		
Betriebskosten	929,84 €	
Strom		
Geschäftsanbahnung		

50%		
Versicherungen		
Inserate		
Spesen des Geldverkehrs	56,33 €	
Bank- und Darlehenszinsen	11.204,58 €	18.971,27 €
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 2007, vorläufig		-6.698,52 €

Tabelle

Einnahmen		
Mieterlöse 10%		4.545,46 €
Werbungskosten		
Abschreibung	3.275,07 €	
Grundsteuer	82,48 €	
Sonstige Gebühren und Abgaben		
Instandhaltung		
Betriebskosten	500,18 €	
Strom		
Geschäftsanbahnung 50%		
Versicherungen		
Inserate		
Spesen des Geldverkehrs	28,53 €	

Bank- und Darlehenszinsen	6.056,02 €	9.942,28 €
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, 1-6/2008, vorläufig		-5.396,82 €

Eingereicht wurden weiters drei Mietverträge:

Ein Vertrag mit einer Laufzeit von 3. Oktober 2001 bis 2. Oktober 2004 mit vereinbartem Mietzins in Höhe von 10.000,00 S.

Ein Vertrag mit einer Laufzeit von 1. Oktober 2005 bis 31. Oktober 2008 mit einem Mietzins in Höhe von 750,00 € inklusive MwSt.

Ein weiterer Vertrag von 1. Mai 2008 bis 31. Dezember 2008 mit einem Mietzins von 1.000,00 €. Dieser würde sich aus 800,00 € Miete, 109,09 € Betriebskosten und 10% MwSt in Höhe von 90,91 € zusammensetzen.

Tabelle

Kredit	Tilgungen	Zinsen	Spesen
30.09.2001		2.260,74	7,95
01.10.2001	1.940,72		
05.11.2001	1.940,72		
05.12.2001	1.940,72		
31.12.2001		3.513,85	11,93
04.01.2002	1.844,22		
05.02.2002	1.844,22		
07.03.2002	1.844,22		
31.03.2002		3.524,61	13,82
03.04.2005	1.881,00		
03.05.2002	1.881,00		
05.06.2002	1.957,00		
30.06.2002		3.823,43	11,97
02.07.2002	1.957,00		
06.08.2002	1.957,00		
06.09.2002	1.997,00		
30.09.2002		4.008,45	11,95
04.10.2002	1.977,00		
06.11.2002	1.977,00		
04.12.2002	1.901,00		
31.12.2002		3.783,98	13,82
02.01.2003	1.901,00		
03.02.2003	1.901,00		
03.03.2003	1.846,00		
31.03.2003		3.398,15	12,55
01.04.2003	1.846,00		
02.05.2003	1.846,00		

02.06.2003	1.755,00		
30.06.2003		3.099,53	12,57
01.07.2003	1.775,00		
01.08.2003	1.775,00		
01.09.2007	1.740,00		
30.09.2003		2.886,68	13,12
01.10.2003	1.740,00		
03.11.2003	1.740,00		
01.12.2003	1.774,00		
31.12.2003		2.557,25	13,05
07.01.2004	1.774,00		
02.02.2004	1.690,00		
01.03.2004	1.721,00		
31.03.2004		2.610,42	15,78
01.04.2004	1.721,00		
03.05.2004	1.721,00		
02.06.2004	1.688,00		
30.06.2004		2.531,74	14,06
01.07.2004	1.688,00		
02.08.2004	1.688,00		
02.09.2004	1.704,00		
30.09.2004		2.533,69	14,11
04.10.2004	1.704,00		
03.11.2004	1.704,00		
02.12.2004	1.704,00		
31.12.2004		2.535,61	13,59
03.01.2005	1.704,00		
02.02.2005	1.704,00		
02.03.2005	1.658,00		
31.03.2005		2.304,05	15,05
01.04.2005	1.658,00		
02.05.2005	1.658,00		
01.06.2005	1.658,00		
30.06.2005		2.224,08	14,52
01.07.2005	1.658,00		
02.08.2005	1.658,00		
01.09.2005	1.658,00		
30.09.2005		2.172,89	15,11
03.10.2005	1.643,00		
02.11.2005	1.643,00		
01.12.2005	1.643,00		
31.12.2005		2.122,45	14,55
03.01.2006	1.643,00		
02.02.2006	1.643,00		
02.03.2006	1.672,00		
31.03.2006		2.147,21	15,09
04.04.2006	1.672,00		
03.05.2006	1.672,00		
02.06.2006	1.702,00		
30.06.2006		2.293,55	15,05
03.07.2006	1.702,00		
02.08.2006	1.702,00		
02.09.2006	1.745,00		
30.09.2006		2.483,93	14,57

02.10.2006	1.745,00		
02.11.2006	1.745,00		
02.12.2006	1.789,00		
31.12.2006		2.670,46	14,54
03.01.2007	1.789,00		
02.02.2007	1.789,00		
02.03.2007	1.818,00		
31.03.2007		2.744,03	15,07
03.04.2007	1.818,00		
05.05.2007	1.818,00		
02.06.2007	1.818,00		
30.06.2007		2.790,37	14,53
04.07.2007	1.818,00		
03.08.2007	1.818,00		
05.09.2007	1.876,00		
30.09.2007		2.971,76	14,54
03.10.2007	1.876,00		
02.11.2007	1.876,00		
05.12.2007	1.919,00		
31.12.2007		3.165,27	14,53
03.01.2008	1.919,00		
04.02.2008	1.919,00		
04.03.2008	1.933,00		
31.03.2008		3.207,06	15,14
02.04.2008	1.933,00		
02.05.2008	1.933,00		
02.06.2008	1.905,00		
30.06.2008		3.101,31	14,59
01.07.2008	1.905,00		
01.08.2008	1.905,00		
01.09.2008	1.960,00		
30.09.2008		3.226,60	14,5
01.10.2008	1.960,00		

Mit **Schreiben vom 27. Oktober 2008** wurde von der Amtspartei wie folgt Stellung genommen zu obigem Antwortschreiben:

An der Ansicht, wonach Liebhaberei vorliegen würde, hätte sich nichts geändert.

Bestärkt werde diese Ansicht noch dadurch, dass hinsichtlich der bisher vorliegenden Vermietungsjahre die in den Prognoserechnungen angeführten Ergebnisse nie erreicht worden wären. Die Werbungskostenüberschüsse (Verluste) wären immer höher als die prognostizierten. Zusätzlich würden nach wie vor keine Reparaturen und eventuelle Mietausfälle (Winterzeit?) berücksichtigt werden.

Dass im gegenständlichen Fall eindeutig eine kleine Vermietung iSd Liebhabereiverordnung vorliege, stehe nach Meinung der Amtspartei ebenfalls außer Zweifel. Man würde sich daher nach wie vor im Bereich der Liebhaberei für diese Wohnung befinden.

Mit **Schreiben vom 20. November 2008** wurde folgende Gegenäußerung der Berufungswerberin eingereicht:

Die Mieteinnahmen würden 2008 mit 14.545,345 € erstmals den Planwert von 14.112,00 €

überschreiten und die Berufungswerberin sei zuversichtlich, den Mieterlös in dieser Höhe halten zu können bzw. tendenziell noch steigern zu können (Wertsicherung, etc.).

Dass die Fehlbeträge der vergangenen Jahre unter den geplanten Ergebnissen lägen, sei größtenteils darauf zurückzuführen, dass das Zinsniveau unerwartet rasch gestiegen sei. 2006, 2007 und auch 2008 wäre das Zinsniveau daher über den geplanten Werten gelegen.

Nunmehr sei allerdings ein deutlicher Trend nach unten zu erkennen und man rechne allgemein mit weiter sinkenden Zinsen, so dass zumindest das Ausgangsniveau der Planung erreicht werden solle. Das Beispiel des Platzens der Immobilienblase in Japan Anfang der 90iger Jahre zeige, dass nach dem Platzen einer Immobilienblase lange Jahre einer nahezu Null-Zinsphase anschließen könnten. Es sei durchaus wahrscheinlich, dass dies nunmehr auch in Amerika und im Gefolge davon auch in Europa der Fall sein werde. Dadurch würden sich sogar Zinsaufwendungen unter den bisher prognostizierten Werten ergeben.

Entscheidend für die Gesamtbetrachtung sei aber das Abschätzen der zukünftigen Mieterlöse. Das Jahr 2008 zeige erstmals, dass die angesetzten Mieterlöse erzielbar seien. Die Mieterlöse würden die Einschätzung bestätigen, dass Toplagen wie am X.see tendenziell teurer werden würden. Das zeige sich nicht nur an den Grundstückspreisen, sondern auch in den erzielbaren Mieterlösen. Das Mietausfallrisiko sei in der Prognoserechnung schon in der Höhe der angesetzten Mieten einkalkuliert.

Zur von der Amtspartei angesprochenen Nicht-Vermietung in der Winterzeit sei anzumerken, dass die Wohnung nicht ausschließlich in den Sommermonaten vermietet werde, sondern Dauermieter gesucht und gefunden worden wären.

Durchschnittliche Instandhaltungen seien in der Prognoserechnung in der Zeile Betriebskosten inkl. Instandhaltungen berücksichtigt.

Mit **Schreiben vom 30. Dezember 2008** wurde obige Stellungnahme zur Gegenäußerung an die Amtspartei übermittelt, worauf von dieser verzichtet worden ist.

Am 14. und 19. Jänner 2009 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 29. November 2005 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berichtigungsbescheide gemäß § 293 BAO vom 2. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem

ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Die Bescheide vom 29. November 2005 wurden durch die gegenständlichen Berichtigungsbescheide dahingehend geändert, als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in geringerer Höhe festgesetzt worden sind. Den Differenzbetrag stellt jeweils die Einnahmenposition aus der gegenständlichen Vermietung dar. Offensichtlich wurde irrtümlich der Ausgabenbetrag statt des Überschusses aufgrund der Liebhabereibeurteilung abgezogen.

Die Berichtigung ist folglich jeweils zum Vorteil der Berufungswerberin erfolgt.

Die Begründung der Berufung gegen die Berichtigungsbescheide ist ident mit der Begründung der Berufung gegen die berichtigten Bescheide vom 29. November 2005 und richtet sich ausschließlich gegen die Beurteilung als Liebhaberei.

Nun ist aber ein berichtigender Bescheid nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar (VwGH 27.6.2001, 98/15/0049). Der Berichtigungsbescheid tritt nicht an die Stelle des früheren Bescheides. Er entfaltet Rechtswirkung nur, soweit er einen anderen, in seinem Rechtsbestand unberührt bleibenden Bescheid berichtigt. Der Berichtigungsbescheid ist daher nur insoweit anfechtbar, als sein Spruch den Spruch des berichtigten Bescheides ändert und dadurch in einer Weise in Rechte des Abgabepflichtigen eingegriffen wurde, die bisher durch den berichtigten Bescheid nicht berührt worden sind (VwGH 21.10.1979, 2651/77).

Die Berufung gegen die Berichtigungsbescheide vom 2. Dezember 2005 war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Einkommensteuer 2001 bis 2005

Strittig ist die Beurteilung der Vermietung der Eigentumswohnung in L. als Liebhaberei.

Vor Durchführung der Liebhabereiprüfung ist festzulegen, welche Betätigung wann begonnen hat und daher gesondert zu qualifizieren ist.

Die gegenständliche Eigentumswohnung wurde mit Kaufvertrag vom 26. Juli 2001 erworben. Ab Oktober 2001 wurden erstmals Mieteinnahmen erzielt. Ausgaben sind ab August 2001 angefallen. Der zu beurteilende Zeitraum beginnt daher im August 2001.

Ab der Veranlagung 1993 kommt die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF BGBl II 1999/15 zur Anwendung.

Unstrittig liegt eine kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg cit ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg cit 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit 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 Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitraum nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer "kleinen" Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Es liegt dabei auf Seiten des Berufungswerbers, die Liebhabereivermutung zu widerlegen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß über die wesentlichen Umstände Bescheid, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).

Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten.

Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen des Handelnden sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 5.6.2003, 99/15/0129) führen nachträgliche, außerplanmäßige Kapitaltilgungen nicht nachträglich zur Schaffung einer Einkunftsquelle, außer der Abgabepflichtige vermag zu beweisen, dass die Tilgung der Kreditverbindlichkeiten bereits zu Beginn der Betätigung Bestandteil des Plans der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen und nach außen dokumentiert ist.

Lediglich Unwägbarkeiten sind als unbeachtlich einzustufen und es ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

Die in den Jahren 2001 bis 6/2008 tatsächlich erzielten Überschüsse an Werbungskosten stellen sich laut den Angaben der Berufungswerberin wie folgt dar:

Tabelle

	2001	2002	2003	2004
Mieteinnahmen netto	2.180,19	8.722,38	8.798,97	6.545,43
AfA	3.438,95	6.797,78	6.717,84	6.717,84
Grundsteuer		164,96	164,96	164,96
Sonstige Gebühren und Abgaben				
Instandhaltung		504,42	509,27	23,95
Betriebskosten		951,77	910,57	739,15
Versicherungen		128,45	135,05	270,10
Strom				
Rechts- und Beratungskosten		1.470,00		
Inserate	73,98			33,05
Reinigung	95,08			
Fahrtkosten	299,12			
1/20 Bankspesen	249,54	1.050,73	1.045,46	1.047,52
Zinsen	6.140,29	16.197,28	12.872,16	9.804,90
Spesen des Geldverkehrs				
Überschuss	-8.116,77	-19.981,94	-13.556,34	-12.296,85

Tabelle

2005	2006	2007 - vorläufig	1-6 2008 - vorläufig
10.772,74	10.045,45	12.272,75	4.545,46
6.717,84	6.633,97	6.550,15	3.275,07
164,96	164,96	164,96	82,48
	65,41	65,41	
208,47	50,76		
755,36	973,21	929,84	500,18
	58,76		
45,09			
8.470,53	9.211,34	11.204,58	6.056,02
1.047,04	56,88	56,33	28,53
-6.636,55	-7.169,84	-6.698,52	-5.396,82

Mit Schreiben vom 18. März 2004 wurde durch die Berufungswerberin ein „normalisiertes Ergebnis vor Zinsabschreibung“ als Prognoserechnung eingereicht:

Tabelle

Miete	8.730,00	
Betriebskosten	-950,00	
Grundsteuer	-165,00	
Versicherung	-128,00	
Normalisierte Reparaturen	<u>-130,00</u>	
Überschuss	7.357,00 x 25=	183.925,00
- Abschreibungen für Mobiliar		-34.000,00
- Abschreibungen für Gebäude		<u>-76.900,00</u>
Restbetrag für Zinsen		73.025,00

Dabei wird von einer Abschreibung des Mobiliars bis inklusive 2010 ausgegangen. Nach den Angaben der Berufungswerberin würden sich Zinsen in Höhe von 73.025,00 € ergeben, wenn das Fremdkapital in einem Zeitraum von 12 Jahren abgestattet sei. Nach den Angaben der Berufungswerberin sei ausschlaggebend, in welchem Zeitraum es gelingen würde, das Fremdkapital zurückzuführen.

Nach eingereichtem Kreditvertrag vom 24. Juli 2001 über 3.800.000,00 S für den Kauf einer Eigentumswohnung würde die Rückführung der Kreditsumme ab 1. Oktober 2001 in 240 monatlichen Pauschalraten erfolgen, somit eine Laufzeit von 20 Jahren haben. Auch nach vorgelegtem Tilgungsplan der Bank vom 21. Juli 2005 würde die Kreditsumme im September 2021 getilgt sein.

Die Berufungswerberin wurde aufgefordert, im Hinblick auf eine allfällige außerplanmäßige Tilgung nachzuweisen, dass diese Teil des Plans der wirtschaftlichen Tätigkeit ab Beginn der Betätigung gewesen sein würde.

Es wurde von Rosa Maria Bw. daraufhin **weder eine außerplanmäßige Tilgung, noch deren Berücksichtigung im Plan seit Beginn der Tätigkeit behauptet oder nachgewiesen.**

Vielmehr stellt sich die Entwicklung der Zinsen als Werbungskosten laut obiger Tabelle dergestalt dar, dass diese in den Jahren 2006, 2007 und 2008 jeweils angestiegen sind. In

Summe ergeben sich im Zeitraum 2001 bis 6/2008 Zinsen in Höhe von 79.957,10 €.

Allein die angefallenen Zinsen im Zeitraum von 7,5 Jahren liegen bereits über denjenigen Zinsaufwendungen, die laut der am 18. März 2004 eingereichten Prognoserechnung für einen Zeitraum von 12 Jahren vorgesehen waren.

Schon aus diesem Grund ist die obige Prognoserechnung nicht geeignet, darzutun, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Es ist jedenfalls von einer Laufzeit des Kredites von 20 Jahren auszugehen.

Weiters ist anzuführen, dass die laufenden Instandhaltungskosten im Durchschnitt der Jahre 2002 bis 2006 260,00 € betragen haben. Von der Berufungswerberin wurden lediglich 130,00 € pro Jahr berücksichtigt.

Zudem wurde die Berufungswerberin mehrmals aufgefordert, angemessene zusätzliche Reparaturaufwendungen zu berücksichtigen. Nach deren Information ist das Gebäude, in dem sich die gegenständliche Wohnung befindet, 20 Jahre alt und wurde noch nie renoviert. Mit Renovierungskosten wird folglich in den nächsten Jahren zu rechnen sein. Solche fehlen jedoch in der eingereichten Berechnung.

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind für eine realitätsnahe Ertragsprognoserechnung unerlässlich (siehe etwa VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 20.9.2006, 2005/14/0093).

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Vermietung der gegenständlichen Wohnung einer starken Fluktuation unterliegt (3 Mieter innerhalb von sieben Jahren). In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 wurde bereits durch die Amtspartei darauf hingewiesen, dass aus diesem Grund in der Regel höhere Reparatur- und Instandhaltungskosten anfallen werden. Die Berufungswerberin selbst hat in ihrem Schreiben vom 23. Juli 1997 betreffend einen weiteren Vermietungsgegenstand eingewendet, dass aufgrund des ausschließlichen Abschlusses von befristeten Mietverträgen und des daraus resultierenden hohen Mieterwechsels immer wieder Renovierungsbedarf bestehen würde. Auch aus diesem Grund werden Renovierungskosten, die den Betrag von 130,00 € pro Jahr überschreiten, zu berücksichtigen sein.

Der starke Mieterwechsel wird zudem Fahrtkosten verursachen. Im ersten Jahr der Vermietung etwa wurden 299,12 € unter dieser Kategorie geltend gemacht. In den Folgejahren fehlt diese Position, es ist aber davon auszugehen, dass auch – jedenfalls in den Jahren des Mieterwechsels – Fahrtkosten angefallen sein werden. Dies etwa zur Abnahme der Wohnung beim Auszug, zur Durchführung und Koordinierung von Reparaturarbeiten und zur Besichtigung bei Vergabe bzw. endgültigen Übergabe der Wohnung.

Auch dieser Aufwand wurde von der Berufungswerberin völlig unberücksichtigt gelassen.

Die Berücksichtigung eines Mietausfallrisikos wurde von der Berufungswerberin nicht als notwendig angesehen. Ein solches ist jedoch jeder Vermietung immanent. Gerade im vorliegenden Fall, bei ausschließlichem Vorliegen von befristeten Mietverträgen, ist ein Mietausfallrisiko jedenfalls gegeben. Auch der letzte vorliegende Mietvertrag hat lediglich eine Laufzeit von Mai 2008 bis Dezember 2008.

Der Senat geht von einem laut ständiger Judikatur des VwGH als unterste Grenze anzuwendenden Prozentsatz von 4 aus (im Erkenntnis vom 20.9.2006, 2005/14/0093, etwa wurde ein Ausfallrisiko von 10% noch als angemessen betrachtet). Auch von der Amtspartei wurde diese Höhe des Risikos als ausreichend angesehen.

Eine Prognose, die **bereits für das erste Jahr** (hier das Jahr 2002 als erstes ganzjährig vermietet) von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Die Prognoserechnung berücksichtigt folglich in keiner Weise die tatsächlichen Verhältnisse am Beginn der Vermietung. Es besteht daher kein Bezug zur konkret von der Berufungswerberin gewählten Art der Bewirtschaftung.

Schon aus diesen Gründen kann die Prognoserechnung die Ertragsfähigkeit der Vermietung nicht nachweisen und erweist sich daher als unschlüssig und nicht nachvollziehbar (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2005 wurde eine weitere Prognoserechnung eingereicht:

Tabelle

	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen	13.440	13.440	14.112	14.112	14.816
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.529	1.567	1.606	1.646	1.687
AfA Mobiliar	3.558	3.474	3.474	3.474	3.474
AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	5.277	5.323	5.956	5.916	6.579
Zinsen VB	8.456	8.035	7.617	7.140	6.667
davon 96%	8.118	7.714	7.312	6.854	6.400
Zinsen Verrechnungskonto	1.408	1.200	1.000	800	600

Summe Zinsen	9.526	8.914	8.312	7.654	7.000
Ergebnis nach Finanzierungskosten	-4.249	-3.591	-2.356	-1.738	-421
kumuliert		-7.839	-10.196	-11.934	-12.355
Ergebnis plus Abschreibungen	2.385	2.959	4.194	4.812	6.129
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	2.385	5.345	9.538	14.350	20.479

Tabelle

	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen	14.816	15.558	15.558	16.336	16.336
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.730	1.773	1.818	1.863	1.910
AfA Mobiliar	1.737	0	0	0	0
AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	8.273	10.709	10.664	11.397	11.350
Zinsen VB	6.176	5.683	5.138	4.591	4.023
davon 96%	5.929	5.456	4.932	4.407	3.862
Zinsen Verrechnungskonto	400	200	100	0	0
Summe Zinsen	6.329	5.656	5.032	4.407	3.862
jährl. Ergebnis	1.944	5.053	5.632	6.990	7.488
Gesamtergebnis	-10.411	-5.358	274	7.264	14.752
Ergebnis plus Abschreibungen	6.757	8.129	8.708	10.066	10.564
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	27.236	35.365	44.073	54.139	64.703

Tabelle

	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen	17.153	17.153	18.011	18.010	18.911
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.957	2.006	2.056	2.108	2.160
AfA Mobiliar	0	0	0	0	0

AfA Gebäude	3.076	3.076	3.076	3.076	3.076
Ergebnis vor Finanzierungskosten	12.120	12.071	12.879	12.826	13.675
Zinsen VB	3.444	2.823	2.189	1.531	852
davon 96%	3.306	2.710	2.101	1.470	818
Zinsen Verrechnungskonto	0	0	0	0	0
Summe Zinsen	3.306	2.710	2.101	1.470	818
jährl. Ergebnis	8.814	9.361	10.778	11.356	12.857
Gesamtergebnis	23.565	32.926	43.704	55.060	67.917
Ergebnis plus Abschreibungen	11.890	12.437	13.854	14.432	15.933
Ergebnis plus Abschreibungen kumuliert	76.592	89.029	102.883	117.315	133.248

Tabelle

Ergebnisse ab 2006	67.917
Ergebnisse bis 2005	-66.630
Totalüberschuss	1.287

Der Gesamtüberschuss im zwanzigsten Jahr beträgt nach den Berechnungen 1.287,00 €.

Auch für diese Prognoserechnung gilt das oben Angeführte zu den Reparaturaufwendungen, zu den Fahrtkosten und zum Mietausfallrisiko.

Dass das Mietausfallrisiko kompensiert werden würde durch die Preissituation von Immobilien am X.see kann nicht nachvollzogen werden. Der Anstieg der Mieteinnahmen von jeweils 5% alle zwei Jahre ist in der eingereichten Prognoserechnung bereits berücksichtigt. Der Wert der Immobilie ist nach Ansicht des Senates nicht gleichzusetzen mit allfälligen erreichbaren Mieteinnahmen. Die Mieteinnahmen sind den vorliegenden Mietverträgen zufolge in 7 Jahren um 10% angestiegen. Ausgehend von den tatsächlichen Verhältnissen würde daher die Anpassung der Mieteinnahmen nach unten zu korrigieren sein.

Bei Annahme der prognostizierten Mieteinnahmen 2006 bis 2020 würde sich bei einem Ansatz von 4% ein Mietausfallrisiko in Höhe von 9.510,48 € ergeben.

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind für eine realitätsnahe

Ertragsprognoserechnung unerlässlich (siehe etwa VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 20.9.2006, 2005/14/0093). Hingewiesen wird auch darauf, dass die Wohnung im Jahr 2020 32 Jahre alt ist und es daher nicht glaubwürdig ist, dass in diesem Zeitraum keine

Reparaturaufwendungen anfallen sollen. Der errechnete sehr knappe Überschuss basiert auf einer nicht nachvollziehbaren Prognoserechnung und wird jedenfalls aufgrund der angeführten Korrekturpositionen ins Gegenteil verkehrt.

Zudem geht die Prognose ebenfalls bereits im ersten Jahr (2006) von Werten aus, die nicht erzielt worden sind. Dies sowohl die Höhe der Mieteinnahmen, als auch die Höhe der Zinsaufwendungen betreffend.

Mit Berufungsschrift vom 29. Dezember 2005 wurde wiederum eine Prognoserechnung eingereicht:

Tabelle

	2001	2002	2003	2004	2005
Mieteinnahmen 1)	2.180,19	8.722,38	8.798,97	8.798,97	11.488,92
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	717,72	5.709,26	2.765,31	2.834,44	2.905,30
AfA Mobiliar	1.900,69	1.900,69	3.558,00	3.558,00	3.558,00
AfA Gebäude	1.538,27	4.897,09	3.159,84	3.159,84	3.159,84
Ergebnis vor Finanzierungskosten	-1.976,49	-3.784,66	-684,18	-753,31	1.865,78
Zinsen VB	6.396,14	16.872,17	13.408,50	8.892,00	8.866,31
davon 96%	6.140,29	16.197,28	12.872,16	8.536,32	8.511,66
Zinsen Verrechnungskonto				1.408,00	1.408,00
Summe Zinsen	6.140,29	16.197,28	12.872,16	9.944,32	9.919,66
jährl. Ergebnis	-8.116,78	-19.981,94	-13.556,34	-10.697,63	-8.053,88
			-	-	-
Gesamtergebnis	-8.116,78	-28.098,73	41.655,07	52.352,70	60.406,58

Tabelle

	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen 1)	13.440,00	13.440,00	14.112,00	14.112,00	14.817,60
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.529,00	1.567,23	1.606,41	1.646,57	1.687,73
AfA Mobiliar	3.558,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00	3.474,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor	5.277,00	5.322,77	5.955,59	5.915,43	6.579,87

Finanzierungskosten					
Zinsen VB	8.458,88	8.035,00	7.617,00	7.140,00	6.667,00
davon 96%	8.120,52	7.713,60	7.312,32	6.854,40	6.400,32
Zinsen Verrechnungskonto	1.408,00	1.200,00	1.000,00	800,00	600,00
Summe Zinsen	9.528,52	8.913,60	8.312,32	7.654,40	7.000,32
jährl. Ergebnis	-4.251,52	-3.590,83	-2.356,73	-1.738,97	-420,45
Gesamtergebnis	-64.658,10	68.248,93	70.605,66	72.344,63	72.765,08

Tabelle

	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen 1)	14.817,60	15.558,48	15.558,48	16.336,40	16.336,40
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.729,92	1.773,17	1.817,50	1.862,94	1.909,51
AfA Mobiliar	1.737,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00
Ergebnis vor Finanzierungskosten	8.274,68	10.709,31	10.664,98	11.397,46	11.350,89
Zinsen VB	6.176,00	5.683,00	5.139,18	4.591,44	4.023,32
davon 96%	5.928,96	5.455,68	4.933,61	4.407,78	3.862,39
Zinsen Verrechnungskonto	400,00	200,00	100,00	0,00	0,00
Summe Zinsen	6.328,96	5.655,68	5.033,61	4.407,78	3.862,39
jährl. Ergebnis	1.945,72	5.053,63	5.631,37	6.989,68	7.488,50
Gesamtergebnis	-70.819,36	65.765,73	60.134,36	53.144,69	45.656,18

Tabelle

	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen 1)	17.153,22	17.153,22	18.010,89	18.010,89	18.911,43
Aufwand BK inkl. Instandh. 2)	1.957,25	2.006,18	2.056,34	2.107,74	2.160,44
AfA Mobiliar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Gebäude	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00	3.076,00

Ergebnis vor Finanzierungskosten	12.119,97	12.071,04	12.878,55	12.827,15	13.674,99
Zinsen VB	3.444,32	2.823,13	2.189,10	1.531,46	852,43
davon 96%	3.306,55	2.710,20	2.101,54	1.470,20	818,33
Zinsen Verrechnungskonto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Zinsen	3.306,55	2.710,20	2.101,54	1.470,20	818,33
jährl. Ergebnis	8.813,42	9.360,84	10.777,01	11.356,95	12.856,66
		-	-		
Gesamtergebnis	-36.842,76	27.481,92	16.704,91	-5.347,96	7.508,70

Der Gesamtüberschuss im zwanzigsten Jahr beträgt nach den Berechnungen 7.508,70 €.

Auch für diese Prognoserechnung gilt das oben angeführte zu den Reparaturaufwendungen, zu den Fahrtkosten und zum Mietausfallrisiko.

Der errechnete Überschuss basiert auf einer nicht nachvollziehbaren Prognoserechnung und wird jedenfalls aufgrund der angeführten Korrekturpositionen ins Gegenteil verkehrt.

Zudem geht die Prognose ebenfalls bereits im ersten Jahr (2006) von Werten aus, die nicht erzielt worden sind. Dies sowohl die Höhe der Mieteinnahmen, als auch die Höhe der Zinsaufwendungen betreffend.

Da die Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht widerlegt werden konnte und keine Unwägbarkeiten iSd ständigen Judikatur des VwGH eingewendet wurden bzw. aktenkundig sind ist die gegenständliche Vermietungstätigkeit ab dem Beginn im Jahr 2001 als Liebhaberei einzustufen. Die erzielten Verluste sind nicht zu berücksichtigen. Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Endgültigerklärung

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 wurden vorläufig iSd § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Die Vorläufigkeit wurde im Bescheid nicht begründet, auch im Ermittlungsverfahren konnten von der Amtspartei keine Gründe für die Vorläufigkeit angeführt werden.

Diese Bescheide waren daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Umsatzsteuer

Gemäß § 6 LVO findet bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO die einkommensteuerliche Liebhabereibetrachtung auch für die Umsatzsteuer Anwendung.

Im vorliegenden Fall erfüllt die Vermietung die Voraussetzungen einkommensteuerrechtlicher

Liebhabelei und stellt eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO dar.

Die Einnahmen sind folglich nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits können aber auch keine Vorsteuern abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (16.2.2006, 2004/14/0082, 20.9.2007, 2005/14/0125) ist eine umsatzsteuerliche Liebhabelei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechtes als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerausschluss anzusehen.

Auch die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 8. April 2009