



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZn. RV/0128-L/07  
RV/0129-L/07  
RV/0098-L/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., geb. Datum, Adresse, vertreten durch Stb., vom 19. Dezember 2006 und vom 4. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Dr. X, vom 18. Oktober 2006 und vom 4. April 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 2004 (RV/0128-L/07 und RV/0129-L/07) sowie Einkommensteuer 2005 (RV/0098-L/08) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2004 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	43.471,49 €	Einkommensteuer	13.859,76 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-15.403,60 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1543,84 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 18.10.2006 wurde ausgesprochen, dass die Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 nicht veranlagt wird. Dies endgültig im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO. Ebenso wurden hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 endgültige Bescheide erlassen. Begründend wurde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 18.10.2006 angeführt: Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 sei abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen seien, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen würden. Andernfalls sei Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste seien steuerlich weder ausgleich- noch vortragsfähig. Allfällige Zufallsgewinne würden nicht besteuert. Herr Dr. P würde in der Gasse in Ort Schlafstellen vermieten. Aus dieser Vermietung seien bisher folgende Ergebnisse erklärt bzw. veranlagt worden (alle Summen in €).

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis	Gesamt
1993	6648,84	18996,46	-12347,62	-12347,62
1994	10047,60	10599,89	-552,29	-12899,91
1995	10160,48	12700,37	-2539,89	-15439,80
1996	12148,86	13888,93	-1740,06	-17179,87

1997	9467,51	12224,19	-2756,69	-19936,55
1998	7630,72	10882,77	-3252,05	-23188,60
1999	6553,81	10482,51	-3928,70	-27117,30
2000	7824,59	11542,03	-3717,44	-30834,74
2001	10773,41	12230,25	-1456,83	-32291,57
2002	11496,51	12155,53	-659,02	-32950,59

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis	Gesamt
2003	9780,56	7895,34	1885,22	-31065,37
2004	9273,90	8527,25	746,65	-30318,72

Bestehe ein Zweifel darüber ob eine Einkunftsquelle vorliege oder nicht sei nach Abschnitt 12.4. LRL 1997 vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass ein Gesamtüberschuss geplant sei. Auf Verlangen sei im April 2006 eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Aufgrund dieser Berechnung würde sich zwar ein Gesamtüberschuss ergeben, folgende Umstände seien allerdings nicht berücksichtigt worden:

Im Jahre 1993 bis 1995: Wenn auch die Jahre 1993 bis 1995 verjährt seien, so seien sie dennoch bei der Beurteilung, ob ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne, zu berücksichtigen. Folgende Beträge seien in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt: Werbungskostenüberschuss 1993 12.347,62 €, Werbungskostenüberschuss 1994 552,29 €, Werbungskostenüberschuss 1995 2.539,89 €. Bei der Ermittlung der Werbungskosten 1994 seien die Zinsen nicht geltend gemacht worden. Diese würden unter Berücksichtigung der Folgejahre in Höhe von 1.500,00 € geschätzt. Somit vermindere sich das in der Prognoserechnung ermittelte Gesamtergebnis um diese Beträge, in Summe 16.939,80 €.

Instandsetzungsaufwendungen:

Instandsetzungsaufwand liege immer dann vor, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht würden und deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen sei, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung vorzunehmen sei (ESt-Richtlinien, Randziffer 6461).

Instandsetzungsaufwand seien insbesondere auch Aufwendungen im Zusammenhang mit Austausch vom Dach oder Dachstuhl (ESt-Richtlinien, Randziffer 6469).

Instandsetzungsaufwendungen (§ 28 Abs. 2 EStG) seien wie bei der steuerlichen Überschussermittlung anzusetzen. Es habe keine Anpassung durch Umrechnung auf eine Normal-AfA zu erfolgen (Rauscher/Grübler: Steuerliche Liebhaberei, Abschnitt 6.2.2.3).

Daraus würde sich folgende Änderung der Prognoserechnung ergeben:

Umrechnung lt. Prognoserechnung	12.966,30 €
Anpassung AfA	-1.945,00 €
Minderung Gesamtergebnis	11.021,30 €

Werbungskosten: Laut Beantwortung des Vorhaltes vom 8.9.2006 wurden bei der Prognoserechnung folgende zukünftige Werbungskosten berücksichtigt:

Energiebezüge	1.100,00 €
Beheizung	1.500,00 €
Sachversicherung	170,00 €
Wasser, Kanal, Müll	700,00 €
Beiträge	60,00 €
Gesamt	3.530,00 €

Folgende Beträge seien in den Jahren 2000 bis 2004 tatsächlich verausgabt worden (alle Beträge in €):

	2000	2001	2002	2003	2004	Durchschn.
Energie	753,74	679,70	983,80	1145,51	1060,31	924,61
Beheizung	1717,17	2279,37	2239,14	1256,51	1573,34	1813,11
Instandh.	733,39	374,29	156,67	152,82	27,33	288,90
Müll, Kanal	570,99	341,31	986,55	535,45	673,98	621,66
Wasser			442,34		245,07	137,48
Grundst.		125,09	166,80	125,10	166,80	116,76
Rep.				54,61		10,92
Summe	3775,29	3799,75	4975,30	3270	3746,83	3913,44

	2000	2001	2002	2003	2004	Durchschn.
Beratung	316,34					63,27
Buchhalt.						
Inserate						
	2000	2001	2002	2003	2004	Durchschn.
Sachvers.	451,44	461,76	484,56	555,81	566,29	503,97
Beiträge	104,72	21,95	120,64	352,90	69	133,84
Verbr.	7,26	73,64		108,22	158,47	69,52
Porto	5,89					1,18
Summe	885,65	557,35	605,20	1016,93	793,76	771,78

Folgende Beträge seien daher bei der Prognoserechnung zu berücksichtigen:

Aufwendungen für Energie, Heizung	€ 3900,--
Sonstige Werbungskosten	€ 800
Abzüglich Privatanteil	- € 1410
Aufwendungen lt. Finanzamt	€ 3.290
Aufwendungen lt. Prognoserechnung	€ 3530
Abzüglich 30 % Privatanteil	€ -1059
Aufwendungen lt. Prognoserechnung	€ 2471

Aufwendungen lt. Finanzamt	€ 3290
Aufwendungen lt. Prognoserechnung	€ 2471
Differenz jährlich	€ 819
Ergibt Minderung Gesamtergebnis	€ 9009

Nicht berücksichtigte Aufwendungen:

In der Prognoserechnung seien keinerlei Instandhaltungsaufwendungen berücksichtigt, obwohl davon auszugehen sei, dass Aufwendungen für laufende Wartungsarbeiten angefallen seien zumal von Beginn an jährliche Werbungskosten geltend gemacht worden seien. Im Anlagenverzeichnis würden sich unter der Bezeichnung Ausstattung und Einrichtungsgegenstände die Jugendzimmer, Schränke, Regale, Schreibtische etc. befinden. Angeschafft seien diese Gegenstände überwiegend im Jahr 1993 beim Möbelhaus kika in Ried geworden. Vom Vorbesitzer seien 1993 Möbel im Wert von rund 22.000,00 € abgelöst worden. Bereits 2003 seien diese Gegenstände auf den Erinnerungswert abgeschrieben gewesen. Die seinerzeitigen Gesamtanschaffungskosten hätten laut Anlagenverzeichnis mehr als 33.800,00 € betragen. Berücksichtige man das Alter dieser Ausstattung sei davon auszugehen, dass in den kommenden Jahren eine Ersatzbeschaffung notwendig sein wird. Die zu erwartende jährlich AfA würde hier rund 4.000,00 € betragen. (Anschaffungskosten 40.000,00 €, Nutzungsdauer wie bisher 10 Jahre). Die gesamten Beratungskosten seien bei der Vermietung Ort2 als Werbungskosten berücksichtigt worden, obwohl ein entsprechender Anteil auch auf die Liegenschaften in Ort entfalle.

Minderung Gesamtergebnis 40.000,00 €.

Unverschuldet nicht vermietet:

Folgende Beträge seien bei der Prognoserechnung als Erhöhung des Gesamtergebnisses (unverschuldet nicht vermietet) berücksichtigt worden:

Erhöhung 1999	3.000,00 €
Erhöhung 2000	4.000,00 €
Erhöhung 2001	1.300,00 €
Erhöhung 2004	2.000,00 €

Unter Berücksichtigung dieser Beträge ergeben sich folgende Mieten in €:

Jahr	Tats. Miete	Hinzurechnung	Summe
1998	6619,84		6619,84
1999	4452,87	3000	7452,87
2000	3494,91	4000	7494,91
2001	5893,12	1300	7193,12
2002	6759,16		6759,16
2003	6870,65		6870,65
2004	5759,02	2000	7759,02

Aus dieser Gegenüberstellung sei ersichtlich, dass auch hier eine Kürzung der Prognose zu erfolgen habe. Minderung Gesamtergebnis 3.000,00 €.

Gesamtergebnis	38.920,60
----------------	-----------

lt. Prognoserechnung

Jahre 1993 – 1995	-16.939,80
-------------------	------------

Instandsetzungsaufwendungen	-11.021,30
-----------------------------	------------

Werbungskosten	-9.090,00
----------------	-----------

Ersatzbeschaffung	-40.000,00
-------------------	------------

unverschuldet nicht vermietet	-3.000,00
-------------------------------	-----------

Gesamtergebnis lt. Finanzamt	-41.049,50
------------------------------	------------

Da innerhalb eines absehbaren Zeitraums kein steuerlicher Gesamtüberschuss zu erwarten sei könne die Betätigung (Vermietung G in Ort) nicht als Einkunftsquelle angesehen werden. Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil der oben angeführten Bescheide.

Mit gleichem Datum (18.10.2006) ergingen ebenso vorläufige Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2004 mit einer gleichlautenden Begründung. In der Bescheidbegründung wurde zudem darauf hingewiesen, dass die Veranlagung vorläufig erfolge, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht hinsichtlich Vermietung in Ort<sup>2</sup> noch ungewiss sei.



Mit Schreiben vom 19.12.2006 wurde gegen die angeführten Bescheide Berufung erhoben (nach erfolgter Fristverlängerung). In der Folge wurde mit Schreiben vom 2.1.2007 eine Mängelbehebung seitens des Finanzamtes ausgefertigt und darauf hingewiesen, dass der Berufung die Erklärung fehle, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, welche Änderungen beantragt würden und die Begründung fehlen würden.

In Ergänzung der Berufung wurde mit Schreiben vom 23.1.2007 sohin ausgeführt:

Herr WP habe im Haus Ort, Gasse drei Schlafstellen und einen Dauermieter und 1/3 des Hauses werde selbst benutzt. Zu den Ausführungen im Schreiben vom 18.10.2006 werde wie folgt Stellung genommen:

Die Verluste 1993 bis 1995 seien in die berichtigte Prognoserechnung aufgenommen worden.

Instandsetzungsaufwendungen: Wie bereits im Schreiben vom 8.9.2006 angeführt, handle es sich bei den Instandsetzungsaufwendungen um eine Dacherneuerung. Durch diese Maßnahme habe sich die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert. Im Kommentar zur Einkommensteuer von Hofstätter/Reichel sei wie folgt ausgeführt: "Die Nutzungsdauer verlängere sich, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer des Gebäudes geringer war. Dabei sei nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer sondern auf die aktuelle technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Instandsetzung abzustellen. Wenn zum Beispiel an einem Gebäude mit einer ursprünglichen Restnutzungsdauer von 50 Jahren das Dach und der Dachstuhl infolge unterlassener Reparaturen ausgetauscht worden werden müssen, wäre die Restnutzungsdauer ohne Instandsetzung mit höchstens 10 Jahren anzusetzen. Die Dacherneuerung führe daher zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer, auch wenn die ursprüngliche Restnutzungsdauer von 50 Jahren durch die Dacherneuerung nicht überschritten werde." Im konkreten Fall handelt es sich um genau so eine Instandsetzung und daher als Herstellkosten auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

Werbungskosten: In der Berechnung seien die Privatanteile lediglich von den Aufwendungen für Energie, Beheizung und sonstige Werbungskosten errechnet worden, in der vorgelegten Einnahme-Ausgaben-Rechnung seien die Privatanteile auch von Zinsen, Instandhaltung und der AfA berechnet worden – daher sei dies auch in der Prognoserechnung so berechnet worden. Weiters würden sich durch den Einbau einer Solarheizung und Austausch der Heizung im Kalenderjahr 2006 die Heizungskosten ab 2007 auf alle Fälle halbieren.

Nicht berücksichtigte Aufwendungen:

Es seien für zukünftige Investitionen ein Betrag von 40.000,00 € angesetzt worden die jährliche AfA sei mit 4.000,00 pro Jahr angesetzt worden. Dieser Betrag sei aus folgenden Gründen zu hoch angesetzt: in der Möbelablöse, die anlässlich des Erwerbes des Gebäudes bezahlt worden sei, sei eine Vollholzküche beinhaltet. Diese Küche habe einerseits eine wesentlich längere Nutzungsdauer und andererseits sei mein Mandant keinesfalls bereit, den Mietern der Schlafstellen so eine Küche wieder zur Verfügung zu stellen. Auch sei Herr DP nicht verpflichtet bei der Wohnung des Dauermieters Ersatzmöbel zu stellen, dies obliege in diesem Fall den Mietern. Da der Mandant für den Austausch der bestehenden Möbel auch immer die Angebote der Möbelhäuser nutze, rechne er mit zukünftigen Anschaffungskosten von maximal 10.000,00 € in den nächsten Jahren. Die Abschreibung sei in die berichtigte Prognoserechnung eingearbeitet worden. In der Beilage finde sich die adaptierte Prognoserechnung.

Diese Prognoserechnung liegt der Berufungsentscheidung als Beilage 1 bei.

In der Folge wurden die Berufungen mit Vorlagebericht vom 29.1.2007 dem UFS vorgelegt.

Am 4.4.2007 wurde ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid 2005 ausgefertigt. Bei der Veranlagung wurden die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anerkannt.

Mit Schreiben vom 4.7.2007 wurde nach erfolgter Fristverlängerung Berufung gegen diesen Bescheid eingebracht und ausgeführt:

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2005 seien die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anerkannt worden. Bei der Erstellung der Erklärung sei für die Familienheimfahrten das große Pendlerpauschale angesetzt worden. Herr DP sei in Wien beim Bundesministerium für Landesverteidigung tätig. Der Familienwohnsitz sei jedoch in Adr, Ort3 gelegen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes sei aus folgenden Gründen unzumutbar:

Der Ehepartner sei am Familienwohnsitz berufstätig und verdiene mehr als ca. 2.200,00 €. Im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz würden unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen (Lohnsteuerrichtlinien 341 – 344 und 354 – 356; VwGH 3.3.1992, 88/14/0081). Im Auftrag des Mandanten werde um Anerkennung der Familienheimfahrten ersucht. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.8.2007 wurde die Berufung abgewiesen und ausgeführt: Gemäß § 5 der Werbungskostenpauschalierungsverordnung könnten neben dem Pauschbetrag keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden:

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde am 12.10.2007 ein Vorlageantrag gestellt und ausgeführt:

Bei der Veranlagung der Einkommensteuererklärung 2005 seien die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anerkannt worden da gemäß § 5 der Werbungskostenpauschalierungsverordnung neben dem Pauschbetrag keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Gemäß § 17 Abs. 6 können anstelle des Werbungskostenpauschbetrags gemäß § 16 Abs. 3 1988 (132,00 €) pauschale Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt werden. Per Verordnung wurde für Journalisten pauschale Werbungskosten in Höhe von 7,5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 3.942,00 € jährlich festgelegt. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 können auch Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Interessensvertretung, Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und die Pendlerpauschale in Abzug gebracht werden. Auch stehen den Pflichtigen neben dem Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 die Aufwendungen für Familienheimfahrten zu. Da die pauschalen Werbungskosten anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 in Abzug gebracht werden können, sind ihres Erachtens die Aufwendungen für Familienheimfahrten auch neben den pauschalen Werbungskosten gemäß § 17 Abs. 6 absetzbar.

Diese Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 24.1.2008 vorgelegt.

In der Folge wurde seitens der Referentin ein Vorhalt aus gefertigt und ausgeführt:

„1) RV/0128-L/07 und RV/0129-L/07

Vom Finanzamt wurde von einer kleinen Vermietung am Standort Ort ausgegangen. Als Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften ist, wurden 20 Jahre angenommen. Dies blieb im Verfahren bisher unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob sich aus der Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss ergibt bzw. welche Positionen in welcher Höhe in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sind.

Bitte geben Sie bekannt, ob hinsichtlich der Jahre bis 2009 die Zahlen der Prognoserechnung erfüllt wurden und legen Sie allfällige Abweichungen dar. Nach der von Ihnen vorgelegten Prognoserechnung wird im Jahr 2011 ein Gesamtüberschuss erreicht.

Folgende Positionen blieben strittig:

a) AfA für Instandsetzungsaufwendungen (Dacherneuerung):

In den Überschussermittlungen wurden die Aufwendungen für die im Jahr 2001 erfolgte Dachreparatur auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben. Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob eine Umrechnung auf eine "Normal-AfA" zu erfolgen hat, dh. ob für Zwecke der Prognoserechnung diese Aufwendungen als Herstellkosten auf die Restnutzungsdauer zu verteilen sind.

Der UFS hat in der Entscheidung RV/0461-I/05 bereits entschieden, dass eine solche Umrechnung nicht zu erfolgen hat (siehe Beilage). Die Referentin plant, sich dieser Rechtsauffassung anzuschließen, wobei eine detaillierte Begründung der Berufungsentscheidung vorbehalten bleibt. Bereits ohne diese Korrektur der AfA ergibt sich aus der Prognoserechnung kein Gesamtüberschuss aus der gegenständlichen Vermietung.

b) Nachbeschaffung Möbel:

Den Ausführungen wird gefolgt, die Auswahl der Ausstattung obliegt dem Vermieter. Der Ansatz wird von der Prognose der Steuerberaterin übernommen.

c) Werbungskosten

Die Aufteilung der Werbungskosten wird zustimmend zur Kenntnis genommen.

Heizung: Wurde eine Reduktion der Heizkosten wie prognostiziert erreicht?

Bitte nehmen Sie zu den Ausführungen Stellung und legen Sie die erforderlichen Unterlagen vor.

2) RV/0098-L/08

In der gegenständlichen Berufung ist strittig, ob die Aufwendungen für Familienheimfahrten zusätzlich zum Journalistenpauschale geltend gemacht werden können. Diese Rechtsfrage wurde vom VwGH am 27. August 2008 (2006/15/0117) dahingehend entschieden, dass neben dem Journalistenpauschale keine Aufwendungen für Familienheimfahrten geltend gemacht werden können.

Bitte geben Sie bekannt, ob die Berufung aufrechterhalten wird."

Die Prognoserechnung der Referentin liegt der Berufungsentscheidung als Beilage 2 bei.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde mit Schreiben vom 18.6.2010 ausgeführt:

Beiliegend sei die überarbeitete Prognoserechnung. Die im Jahr 2007 und 2008 seien durch die tatsächlichen Werte ersetzt worden. Herr DP habe im Kalenderjahr 2009 die Mietpreise erhöht, daher seien ab 2009 höhere Einnahmen eingesetzt. Bezüglich der Nachbeschaffung der Möbel sei nochmals mit Herrn P gesprochen worden, er wolle in den nächsten Jahren

nicht mehr als 5.000,00 € dafür ausgeben. Da der Einkommensteuerbescheid 2001 noch nicht rechtskräftig sei, werde im Auftrag des Mandanten der Antrag gestellt, die Erneuerung des Daches (Kopie der Rechnung liege bei) auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes (58,5 Jahre) zu verteilen. Das Dach des Gebäudes sei schon beim Erwerb des Gebäudes desolat gewesen. Es handle sich daher um nachgeholte Reparaturaufwendungen. Wie Sie aus der beiliegenden geänderten Prognoserechnung ersehen können, ergebe sich daher ein Gesamtüberschuss nach 20 Jahren. Bezüglich der Heizkosten habe Herr DP mitgeteilt, dass durch die Solaranlage sich Einsparungen von 25 % bis 30 % ergeben hätten.

Mit Schreiben vom 1.7.2010 wurde der Vorhalt samt Beantwortung dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Mit Schreiben vom 18.8.2010 nahm die Amtspartei wie folgt Stellung:

Wenn nun erstmalig beantragt werde, die Erneuerung des Daches im Jahr 2001 als nachgeholte Reparaturaufwendungen auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen, so könne sich das Finanzamt diesem Antrag nicht anschließen. Nachgeholte Reparaturaufwendungen würden bis zu 3 Jahre nach der Anschaffung vorliegen. Im vorliegenden Fall sei die Anschaffung aber bereits im Jahr 1993, sohin 8 Jahre vor der Reparatur des Daches erfolgt. Der Aufwand dafür wurde daher zu Recht auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben. Was die Umrechnung der Zehntelabsetzung auf Normal-AfA nur für Zwecke der Prognoserechnung betreffe, schließe sich das Finanzamt der Meinung des UFS an. Der Ansatz der höheren Mieteinnahmen alleine ab dem Jahr 2009 lasse das Gesamtergebnis innerhalb von 20 Jahren nicht positiv werden. Es werde daher beantragt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

#### **1) Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 – 2004**

Der Berufungswerber hatte im Berufszeitraum im Haus Ort, G 10, drei Schlafstellen und einen Dauermieter. Ein Drittel des Hauses wird selbst genutzt.

Strittig ist, ob hinsichtlich dieses Objektes Liebhaberei vorliegt.

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 Zeitrahmen 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.

Unstrittig liegt am Standort Ort eine sog. „kleine Vermietung“ vor. Als Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften ist, wurden 20 Jahre angenommen. Auch dies blieb im Verfahren unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob sich aus der Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss ergibt bzw. welche Positionen in welcher Höhe in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sind.

Folgende Positionen waren im Berufungsverfahren strittig:

a) Nachbeschaffung Möbel und Aufteilung Werbungskosten

Die Ansätze der Prognoserechnung der Steuerberaterin laut Vorhaltsbeantwortung (siehe Beilage 3) werden diesbezüglich übernommen.

b) AfA für Instandsetzungsaufwendungen (Dacherneuerung):

In den Überschussermittlungen wurden die Aufwendungen für die im Jahr 2001 erfolgte Dachreparatur auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben.

Dies in Übereinstimmung mit § 28 Abs. 2 EStG.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob eine Umrechnung auf eine "Normal-AfA" zu erfolgen hat, dh ob für Zwecke der Prognoserechnung diese Aufwendungen als Herstellkosten auf die Restnutzungsdauer zu verteilen sind.

Bei Verteilung auf die Restnutzungsdauer ergibt die Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss der Einkünfte über die Werbungskosten, bleibt es bei der Zehntelabsetzung, ergibt sich ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten und es bleibt bei der Annahme der Liebhaberei.

Der UFS hat in der Entscheidung RV/0461-I/05 bereits entschieden, dass eine solche Umrechnung nicht zu erfolgen hat. Eine solche Umrechnung auf die Nutzungsdauer des Gebäudes wäre nach dieser Entscheidung nur sachgerecht, wenn es sich bei den geltend gemachten Investitionen um steuerlich begünstigt abschreibbaren Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG handeln würde (vgl. VwGH 22.1.1985, 84/14/0048; 26.6.1990, 89/14/0295; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz. 525, 526). Ein solcher Aufwand liegt aber hier nicht vor.

Auch der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.6.1990, 89/14/0295 ausgeführt, dass für die Prüfung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, eine Zehntelabsetzung nicht zu korrigieren ist.

Weiters ist weder dem Gesetz noch der LVO eine solche "Adaptierung" der Instandsetzungsaufwendungen zu entnehmen. Lediglich die Lohnsteuerrichtlinien sehen in Pkt. 8 eine Umstellung der Zehntel- und Fünftehtelabschreibungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 - Herstellungsaufwand betreffend Aufwendungen gemäß §§ 3 bis 5 MRG, Sanierungsaufwendungen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung, sowie Aufwendungen nach dem Denkmalschutzgesetz - auf die Normal-AfA vor. Aber auch dort ist keine Umrechnung für Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehen. Abgesehen davon, dass die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 271 BAO in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden und somit nicht zur Anwendung der maßgeblichen Bestimmungen in den LRL verpflichtet sind, kann selbst bei Beachtung dieser Bestimmungen dem Begehren des Bw. nicht nachgekommen werden

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2010 wurde nach Vorhalt der obigen Rechtsansicht der Referentin nunmehr beantragt, die Erneuerung des Daches (welche im Jahr 2001 erfolgte) auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Dies deshalb, weil das Dach bereits beim Erwerb desolat gewesen sei und es sich um nachgeholte Reparaturaufwendungen handle.

Dazu wird ausgeführt:

Wird ein Gebäude in desolatem Zustand erworben, zählen die nachgeholten Reparaturaufwendungen grundsätzlich zu den Anschaffungskosten. Allerdings müssen diese nachgeholten Reparaturaufwendungen in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Anschaffung erfolgen, wobei hier von drei Jahren nach der Anschaffung ausgegangen wird.

Der VwGH begründet die Aktivierung des anschaffungsnahen Aufwandes im außerbetrieblichen Bereich damit, dass der anschaffungsnahe Aufwand der Erwerbung bzw. Erhaltung der Einkunftsquelle diene und nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. (VwGH 4.4.1978, 557/75)

Da das gegenständliche Gebäude aber bereits 1993 im Eigentum des Berufungswerbers gestanden hat, kommt für eine Dacherneuerung im Jahr 2001 kein anschaffungsnahe Aufwand in Betracht. Im gegenständlichen Fall sollten mit der Reparatur die Einnahmen erhalten werden.

Es bleibt sohin beim Ansatz der Zehntelabschreibungen in der Prognoserechnung.



Sohin ergibt sich aus der Prognoserechnung der Referentin kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus der gegenständlichen Vermietung. (Siehe Beilage 4 – Prognoserechnung der Referentin laut Berufungsentscheidung)

Der Bw. vermochte die Liebhabereivermutung bei seiner kleinen Vermietung sohin nicht zu widerlegen.

Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass auch der unstrittig mit 20 Jahren festgesetzte Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten entstehen muss, auch nach der Prognoserechnung der Steuerberaterin überschritten ist.

Bei der gegenständlichen Vermietung wurden bereits 1993 Einnahmen erklärt, der Zeitraum endet damit Ende 2012. Lt. Prognoserechnung der Steuerberaterin (Beilage 3) entstehen erst im Jahr 2014 Einnahmenüberschüsse.

Auch aus diesem Grund bleibt die Liebhabereiannahme aufrecht.

Die Berufung war abzuweisen.

## 2) Familienheimfahrten zusätzlich zum Journalistenpauschale (RV/0098-L/08)

In der gegenständlichen Berufung ist strittig, ob die Aufwendungen für Familienheimfahrten zusätzlich zum Journalistenpauschale geltend gemacht werden können. Diese Rechtsfrage wurde vom VwGH am 27. August 2008 (2006/15/0117) dahingehend entschieden, dass neben dem Journalistenpauschale keine Aufwendungen für Familienheimfahrten geltend gemacht werden können.

Die Berufung war abzuweisen.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 waren bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Verluste hinsichtlich der Vermietung in Ort in Höhe von € 1567,01 enthalten. Diese wurden bei der Neuberechnung ausgeschieden. Die diesbezügliche Begründung erfolgte unter Punkt 1.

Beilagen:

4 Prognoserechnungen lt. Text

1 Berechnungsblatt zur Einkommensteuer 2005

Linz, am 17. November 2011