

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 24.11.2008, betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 und Umsatzsteuer 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2003, 2006 und 2007 und Umsatzsteuer 2006 und 2007 wird abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 und Umsatzsteuer 2004 und 2005 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert.**

**Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) übt das Gewerbe einer selbständigen Buchhalterin aus.

In den Streitjahren 2003 bis 2007 kam es im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung zu folgenden Feststellungen:

1. Die Bf. hat ihren Ehegatten von 1. März 2003 bis 31.8.2007 und von 1.11.2007 bis 29.2.2007 im Ausmaß von 12 Wochenstunden nichtselbständig beschäftigt. Daneben hat sie in den Jahren 2004 – 2007 „Fremdleistungen“ ihres Ehegatten als Aufwand verbucht. Auf Aufforderung des Finanzamtes, die Rechnungen vorzulegen bzw. zu erläutern, welche Tätigkeiten ihr Gatte durchgeführt habe, erklärte die Bf., sie könne keine Aufzeichnungen vorlegen. Die erbrachten Leistungen seien mündlich vereinbart worden (und so nicht mehr nachweisbar) und die Abrechnung sei gänzlich ihrem Mann überlassen worden, wobei sie „die Spesen halt“ als Entgelt annahm. Die Bezahlung sei ausschließlich bar

erfolgt. Barauszahlungsbelege konnten allerdings keine vorgelegt werden. Der kumulierte Jahresaufwand wurde als ein Gesamtbetrag im Zuge der Nachbuchungen erfasst.

Ihr Ehegatte gab dazu an, dass er 10 Klienten „fix“ mache, ansonsten das, was anfalle. Dafür habe er so ca. 1.500,- bis 1.800,- Euro/Monat verlangt (18.000 bis 21.600/Jahr). Als Gegenleistung habe seine Gattin teilweise Zahlungen für ihn getätigt. Überweisungen, Kassabelege oder Zahlungsbestätigungen habe es keine gegeben.

Demgegenüber hat die Bf. im Jahr 2004 6.532 Euro, im Jahr 2005 21.910,- Euro, im Jahr 2006 30.500,- Euro und im Jahr 2007 34.480,- Euro als Aufwand verbucht. Vorsteuern wurden keine abgezogen.

Im Zuge der Schlussbesprechung konnten Tischkalender mit Terminen des Ehegatten sowie dessen Reisekostenaufzeichnungen vorgelegt werden. Das Finanzamt gelangte dadurch zur Überzeugung, dass der Gatte tatsächlich mehr als 16 Wochenstunden für die Bf. tätig war. Das Ausmaß seiner Tätigkeit wurde mangels genauer Aufzeichnungen in Relation zu den Umsätzen der Bf. geschätzt und in Höhe von 6.532 Euro (2004), 13.000 Euro (2005), 14.000 Euro (2006) und 20.000 Euro (2007) als (Lohn)Aufwand anerkannt. Der übrige als Fremdleistung verbuchte Aufwand wurde nicht anerkannt, weil weder festgestellt werden konnte, wie viel Geld tatsächlich geflossen ist noch nachvollzogen werden konnte, welche Leistungen der Ehegatte tatsächlich erbracht hat.

2. Unter dem Titel: „Aufwand Miete Pacht“ setzte die Bf. 30% einer Darlehensrückzahlung für ihr teilweise betrieblich genutztes Haus sowie anteilige Betriebskosten im Ausmaß von 30% der Gesamtkosten an. Vorsteuern wurden keine abgezogen. Das Haus hat die Bf. von ihrem Ehemann gekauft. Kaufvertrag wurde trotz Aufforderung keiner vorgelegt.

Bei der Besichtigung des Hauses wurde festgestellt, dass von insg. 173,51 m<sup>2</sup> nutzbarer Fläche (Gesamtnutzfläche nach Abzug von Vorraum, Heizraum etc) nur 25,44 m<sup>2</sup> als Büro genutzt wurden. Das entspricht 14,66% der Nutzfläche. Der Weinkeller (9 m<sup>2</sup> = 5,2% der Nutzfläche), der dem Prüfer als Arbeitsraum zur Verfügung gestellt wurde, wurde aufgrund der Ausstattung und der gelagerten Getränke der privaten Lebensführung zugerechnet.

Das Finanzamt hat als Aufwand (nur) die anteiligen sonstigen Raumkosten iHv 800 Euro und eine fiktive AfA (von geschätzten Anschaffungskosten von 170.000 Euro) iHv 500 Euro als Aufwand angesetzt.

3. In den Streitjahren wurden weitere Fremdleistungen mittels Eigenbelegen verbucht, für die keine Stundenaufzeichnungen, Lieferscheine o.ä. vorgelegt werden konnten. Im Zuge der Schlussbesprechung konnte die Bf. glaubhaft machen, dass A und B tatsächlich für sie tätig waren. Das Finanzamt hat daraufhin den Abzug der übrigen Fremdleistungen mangels glaubhaftmachbarer betrieblicher Veranlassung versagt.

4. Die Bf. war in den Jahren 2001 bis 2008 gewerberechtliche Geschäftsführerin der Fa. C. Dazu erklärte sie, dafür kein Entgelt erhalten zu haben. Das Finanzamt hielt dies für unglaublich und schätzte im Jahr 2004 den Betrag von 2.000 Euro + 400 Euro USt und im Jahr 2005 den Betrag von 1.000 Euro + 200 Euro USt hinzu. Im Jahr 2005 wurden

zusätzlich Erlöse der Fa. D iHv 910,03 Euro nicht erfasst und im Jahr 2006 Erlöse iHv 427,18 Euro. Das Finanzamt zählte diese Erlöse zu den Umsätzen.

5. In den Jahren 2005 und 2006 wurden Differenzen zwischen den Vorsteuerbeträgen laut Einnahmen/Ausgabenrechnung und Steuererklärung (Bescheid) festgestellt. Diese Differenzen iHv 1.298 Euro im Jahr 2005 und 1.000 Euro im Jahr 2006 konnte die Bf. auch bei der Schlussbesprechung nicht aufklären.

6. Die Bf. vermietete seit 1996 ein Mietwohngrundstück mit 6 Wohneinheiten. Die Anschaffungskosten im Jahr 1995 (inkl. „Sanierung“) betrugen 163.630 Euro wobei der Kauf größtenteils fremdfinanziert wurde.

Die Bf. erwirtschaftete mit der Vermietung seit Beginn an Verluste, die sich bis zum Jahr 2007 laut BP-Bericht auf einen Gesamtbetrag von 127.366,57 Euro kumulierten.

Im ersten Streitjahr 2003 wurde der erklärte Verlust aus der Vermietung im Erstbescheid am 27.10.2004 zunächst wegen Liebhaberei nicht angesetzt. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde abgewiesen. Nach Befassung des UFS kam es am 8.3.2007 zu einer zweiten Berufungsvorentscheidung mit einer vorläufigen Festsetzung, weil die Bf. beim UFS (erstmals) eine schriftliche Prognoserechnung eingebracht hatte und unerwartete Mieterausfälle als Unwägbarkeiten dargestellt hatte.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2003 bis 2007 hat das Finanzamt das Mietgebäude im Jahr 2008 besichtigt und festgestellt, dass es sich bei dem Gebäude um ein abgewohntes Haus handelt, bei dem eine Sanierung nur halbherzig vorgenommen wurde: Wände und Böden waren feucht, die Fenster im Erdgeschoss wurden nicht erneuert etc. Das Gebäude vermittelte dem Prüfer insgesamt einen desolaten Eindruck.

Der Prüfer unterzog auch die vorgelegte Prognoserechnung einer genauen Überprüfung. Dabei stellte er fest, dass die im Jahr 2007 in der erstmals schriftlich vorgelegten Prognoserechnung angesetzten Werte nicht den tatsächlichen Entwicklungen entsprachen: Tatsächlich ergibt sich dem BP Bericht zufolge nach der Korrektur der Zinsen und Spesen für die Jahre 1996 und 2004 und der AfA für 1998 das folgende Bild, wobei Betriebskosten und Heizung zusammengefasst wurden:

Tatsächliche Ergebnisentwicklung in Euro:

	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Einnahmen:	18.920,06	20.331,58	15.183,55	13.719,28	13.700,24	8.944,60
AfA:	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.406,93	-3.272,60
Heizung:	-3.242,20	-4.970,21	-3.825,62	-2.747,03	-3.952,64	-2.922,94
Instandhaltung:	-440,40	-578,84	-178,19	-78,82	-64,68	-217,83
Zinsen und Spesen:	-12.344,56	-16.447,16	-14.147,21	-14.167,50	-16.275,46	-11.952,02

Versicherungen:	-536,91	-435,31	-446,14	-453,55	-469,10	-478,91
tatsächlicher Verlust:	<b>-3.362,64</b>	<b>-9.316,72</b>	<b>-10.435,99</b>	<b>-9.551,32</b>	<b>-12.009,44</b>	<b>-12.445,09</b>

	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>
Einnahmen:	9.257,57	7.956,75	10.238,18	19.115,63	2.327,28	3.963,64
AfA:	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.559,29
Heizung:	-3.180,51	-4.366,07	-3.493,84	-5.001,96	0,00	0,00
Instandhaltung:	-12,74	-35,01	-10,67	-35,30	-287,71	-10.611,05
Zinsen und Spesen:	-14.748,90	-9.492,22	-8.000,00	-10.568,09	-8.244,12	-8.338,13
Versicherungen:	-489,85	-500,16	0,00	-791,70	0,00	0,00
tatsächlicher Verlust:	<b>-14.625,59</b>	<b>-13.323,24</b>	<b>-6.325,24</b>	<b>-4.278,04</b>	<b>-13.148,43</b>	<b>-18.544,83</b>

Demgegenüber weist die „Prognoserechnung“ folgende in Euro umgerechnete Werte auf (BK und Heizung zusammengefasst):

	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
Einnahmen:	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42
AfA:	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60
Heizung:	-5.243,34	-5.316,02	-5.468,63	-5.541,30	-5.613,98	-5.762,96
Instandhaltung:	-654,06	-654,06	-654,06	-654,06	-654,06	-872,07
Zinsen und Spesen:	-12.344,56	-12.181,11	-11.773,90	-11.333,03	-10.866,93	-10.359,65
Versicherungen:	-453,55	-454,21	-454,93	-455,66	-455,66	-456,39
ao Aufwand	-436,04	-436,04	-436,04	-436,04	-523,24	-523,24
Prognoseverlust	-1.069,73	-979,60	-725,73	-358,26	-52,04	87,51
tatsächlicher Verlust:	-3.362,64	-9.316,72	-10.435,99	-9.551,32	-12.009,44	-12.445,09
Differenz:	<b>-2.292,91</b>	<b>-8.337,12</b>	<b>-9.710,26</b>	<b>-9.193,06</b>	<b>-11.957,40</b>	<b>-12.532,60</b>

	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>
Einnahmen:	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42	21.334,42

AfA:	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60	-3.272,60
Heizung:	-5.835,63	-5.984,61	-6.057,28	-6.278,93	-6.427,91	-6.576,89
Instandhaltung:	-1.017,42	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.453,46	-1.598,80
Zinsen und Spesen:	-9.818,00	-9.235,37	-8.611,21	-7.940,07	-7.219,41	-6.445,71
Versicherungen:	-457,11	-457,84	-461,47	-465,11	-468,74	-472,37
ao Aufwand	-523,24	-523,24	-610,45	-610,45	-610,45	-610,45
Prognoseverlust	410,42	552,65	1.013,30	1.459,15	1.881,86	2.357,59
tatsächlicher Verlust:	-14.625,59	-13.323,24	-6.325,24	-4.278,04	-13.148,43	-18.544,83
Differenz	<b>-15.036,01</b>	<b>-13.875,93</b>	<b>-7.338 54</b>	<b>-5.737,19</b>	<b>-15.030,29</b>	<b>-20.902.46</b>

Der vom Prüfer angestellte Vergleich ergibt in allen Jahren eine Differenz zwischen dem prognostizierten und dem tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis.

Insgesamt zeigt der Vergleich, dass die erwarteten Einnahmen in allen Jahren hinter den prognostizierten Werten zurückgeblieben sind. Auch die Betriebskosten/Heizkosten und die Instandhaltungskosten fielen deutlich niedriger aus als veranschlagt. Demgegenüber war die Zinsbelastung wesentlich höher als erwartet. Mit Ausnahme der Afa traten die prognostizierten Werte in keinem Jahr ein.

Das Finanzamt führte diesen Umstand im BP-Bericht auf den schlechten Zustand des Gebäudes zurück und hat im hier bekämpften endgültigen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 24.11.2008, den endgültigen Einkommensteuerbescheiden 2004, 2005 und 2006 sowie dem Erstbescheid 2007, alle vom 24.11.2008 die Vermietungstätigkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei beurteilt.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 und die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 eingebrachten Berufungen machte die Bf. folgende Einwendungen:

Zu 1. (Tätigkeit des Ehegatten): Ihr Gatte habe alle Einnahmen in seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufgenommen und ordnungsgemäß versteuert. Er habe auch tatsächlich Leistungen erbracht, was man durch Befragen der Kunden leicht hätte feststellen können.

Zu 2. Zur Gebäudenutzung führte die Bf. an, dass sie 26% des Gebäudes betrieblich genutzt habe ohne dies jedoch näher zu begründen. Der Weinkeller sei jedenfalls betrieblich genutzt, was der Prüfer nicht bestreiten könne, weil er ja dort gesessen ist.

Zu 3. Hinsichtlich der Berücksichtigung der Fremdleistungen begnügte sich die Bf. mit dem Hinweis, dass diese nicht berücksichtigt worden seien.

Zu 4. Hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit der Fa C erklärte sie, keine Arbeiten ausgeführt zu haben und daher auch kein Entgelt erhalten zu haben. Außerdem habe die Wirtschaftskammer ihr bestätigt, dass die Firma 2005 stillgelegt worden sei.

Zu 5. Vorsteuerkürzung erklärte sie, dass sie die Differenz bei der Jahreserklärung ausgeglichen habe ohne dies jedoch näher auszuführen.

Zu 6. Liebhaberei führte sie an, dass der Verlust im Rahmen einer BVE anerkannt worden sei und sie daher eine Liebhaberei entschieden zurückweise.

Im Rahmen der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 erklärte die Bf., dass sie ständig Mieter habe, die einerseits keine Miete zahlen und andererseits die Wohnung verwüsten. In der Beantwortung des Vorhalts des UFS brachte die Bf. neben der vorgelegten Prognoserechnung zur Ergebnisentwicklung vor, dass sie mit Mietausfällen, verwüsteten Wohnungen, Läusen und Flöhen zu kämpfen hatte ohne jedoch die betroffenen Jahre zu spezifizieren bzw. dies betragsmäßig darzustellen.

### **Rechtslage**

*§ 4 Abs 4 EStG 1988: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*§ 138.(1) BAO: Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

*(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.*

*§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*

*2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach*

*allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*

*c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*

*d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*

*Liebhabeiverordnung id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung:*

*§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die*

*- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*

*- nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

*1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*

*2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.*

*Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(3) (...)*

*§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die*

Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

### **Das BFG hat erwogen:**

#### **1. Tätigkeit des Ehegatten**

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach § 138 BAO haben alle Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde die Richtigkeit ihrer Anbringen (im Beschwerdefall die Richtigkeit der Einnahmen-Ausgabenrechnung) zu beweisen. Gelingt der Beweis mangels Aufzeichnungen nicht, muss der Umstand zumindest glaubhaft gemacht werden.

Im Beschwerdefall hat der Ehegatte der Bf. im Unternehmen mitgearbeitet und dafür neben seinem Lohn für die nichtselbständige Tätigkeit eine weitere Entlohnung erhalten. Geschäftliche Beziehungen zu nahen Angehörigen erfordern an sich schon ein erhöhtes Maß an Beweissicherung um die berufliche Sphäre von der familienhaften Mitwirkung



trennen zu können (siehe schon Doralt/Ruppe, Grundriss des Steuerrechts I<sup>11</sup>, Tz 57). Dieser Umstand musste der Bf. aus ihrer Tätigkeit als selbständige Buchhalterin bekannt gewesen sein. Dennoch hat sie keinerlei Beweisvorsorge getroffen.

Das Finanzamt hat – obgleich es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164) nicht zu einer "Rekonstruktion" von nur unzureichend existierenden Aufzeichnungen verpflichtet ist (so im Ergebnis auch VwGH 15.5.1997, 95/15/0093, mwN) – das Ausmaß der Tätigkeit des Ehegatten anhand der durch die Bf. ausgeführten Umsätze (in großzügiger Weise) geschätzt. Dabei hat es sich – den Einwendungen der Bf. entsprechend – besonders an den im Kalender eingetragenen Terminen und den Reisekostenaufzeichnungen orientiert.

In der Beschwerde konnten keine Umstände vorgebracht werden, die eine über das anerkannte Ausmaß hinausgehende Betätigung glaubhaft oder auch nur wahrscheinlich machen. Da der verbuchte, aber vom Finanzamt nicht anerkannte Aufwand weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, ist ein Abzug als Betriebsausgabe nicht möglich.

## 2. Gebäudenutzung:

Gemischt genutzte Gebäude sind in einen betrieblich genutzten und einen privat genutzten Teil aufzuteilen (vgl. schon Jakom/Marschner, EStG, § 4 Rz 166).

Die Betriebsbesichtigung des Prüfers enthält detaillierte Angaben zur Nutzung der Räumlichkeiten. Streit kann ausschließlich darüber bestehen, ob der Weinkeller der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet war (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, VwGH 7.10.2003, 99/15/0203, oder 16.12.2003, 2001/15/0197, ebenso wie die bei Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 104/8 f wiedergegebene Judikatur). Die Abgrenzung zwischen privater und beruflicher Veranlassung kann nur einheitlich für jeden Raum getroffen werden, weil bei einem gemischt genutzten einheitlichen Raum im Wohnungsverband eine zuverlässige Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung nicht möglich ist (VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0071 und VwGH 25.2.2004, 2003/13/0124).

Der „Weinkeller“ kann, obwohl er dem Prüfer als „Büroraum“ zur Verfügung gestellt wurde, nicht der beruflichen Sphäre zugeordnet werden, weil er nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Der Abzug von Betriebsausgaben ist – wie vom Finanzamt festgestellt – nur im Ausmaß der ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzten Räumlichkeiten möglich.

### 3. Fremdleistungen:

Nachdem auch in diesem Fall der verbuchte, aber vom Finanzamt nicht anerkannte Aufwand, weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, ist ein Abzug als Betriebsausgabe (wie bei den Fremdleistungen des Ehegatten) nicht möglich. Der Hinweis in der Berufung (nunmehr Beschwerde), die Aufwendungen seien nicht anerkannt worden, vermag den Aufwand nicht glaubhaft zu machen.

### 4. Geschäftsführertätigkeit, nicht verbuchte Einnahmen:

Nach § 184 Abs 2 BAO ist zu schätzen, wenn die Steuerpflichtige über ihre Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag. Das trifft im Beschwerdefall zu.

Das Feststellen von Differenzen zwischen dem tatsächlich bewirkten und dem erklärten Ergebnis setzt jedoch objektive Vergleichsmaßstäbe voraus, die regelmäßig Erfahrungswerte darstellen; diese müssen nachprüfbar und schlüssig als Beweismittel gewonnen und dem Abgabepflichtigen vorgehalten werden. Bloße Behauptungen genügen hierfür nicht (VwGH 19.12.1990, 86/13/0094).

Im Beschwerdefall hat sich das Finanzamt bezüglich der Zuschätzung von Geschäftsführerbezügen mit der Feststellung begnügt, es sei unglaubwürdig, dass die Bf. keine Einnahmen erzielt habe. Diese Feststellung ist eine bloße Behauptung, die eine Zuschätzung von 2.000 Euro + 400 Euro USt im Jahr 2004 bzw. von 1.000 Euro + 200 Euro USt im Jahr 2005 nicht ausreichend zu begründen vermag. Diese Zuschätzung hat in den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 zu unterbleiben. Sie werden dementsprechend - wie in den beigelegten Berechnungsblättern ersichtlich - abgeändert.

Die anderen, nicht erklärten Erlöse wurden von der Bf. nicht bekämpft und können so als erwiesen angenommen werden.

### 5. Vorsteuerkürzung:

Gemäß § 12 UStG 1994 kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden.

Aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen 2005 und 2006 ergibt sich ein Vorsteuerbetrag von 3.779,40 Euro im Jahr 2005 und 1.983,79 Euro im Jahr 2006. Demgegenüber hat die Bf. in den Jahreserklärungen 5.077,56 Euro im Jahr 2005 bzw. 2.983,79 Euro im Jahr 2006 abgezogen.

Das Vorbringen der Bf., sie habe diese Differenz in der Jahreserklärung ausgeglichen, ist aktenkundig nicht nachvollziehbar.

Abzugsfähig kann nur der in den (Eingangs)Rechnungen ausgewiesene Betrag sein. Dieser ergibt sich aus den der Veranlagung zugrundeliegenden Einnahmen-Ausgabenrechnungen. Nur dieser nachgewiesene Betrag kann als Vorsteuer abgezogen werden.

#### 6. Liebhaberei:

Einkünfte aus der Vermietung eines Mietwohngrundstückes mit 6 Wohneinheiten liegen nur dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. § 1 Liebhabereiverordnung). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss) Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Die Gesamtgewinnerzielungsabsicht ist anhand einer Prognoserechnung nachweisbar. Die Prognoserechnung ist auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen. Sie darf nicht von jenen Verhältnissen losgelöst sein, die zu Beginn der Vermietung bestanden haben. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sowie Mietausfallsrisiken müssen enthalten sein. Nach Betätigungsbeginn auftretende Unwägbarkeiten bleiben außer Ansatz (vgl. Jakom/Laudacher, EStG § 2 Rz 252). Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit liegt auf der Bf. (Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055 unter Verweis auf VwGH 31. 5. 2006, 2001/13/0171).

Als Nachweis ihrer erwerbswirtschaftlichen Betätigung legte die Bf. erstmals im Jahr 2007 eine Prognoserechnung vor, die mit den bis dahin bestehenden tatsächlichen Gegebenheiten weder einnahmen- noch ausgabenseitig übereinstimmte. Als Grund dafür gab die Bf. Unwägbarkeiten in Form von unerwarteten Mietausfällen an, ohne diese jedoch betrags- oder zeitraummäßig genauer zu spezifizieren.

Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (zB VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158 und VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Im Beschwerdefall ist daher entscheidungswesentlich, ob die Prognoserechnung plausibel war. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Differenz zwischen der beigebrachten Prognoserechnung und dem tatsächlich eingetretenen Erfolg auf von vornherein unrealistische Annahmen der Bf. oder auf nach Betätigungsbeginn eingetretene Unwägbarkeiten zurückzuführen ist.

Ein Blick auf die tatsächliche Einnahmenentwicklung zeigt, dass die Einnahmen in *allen Jahren* (zT weit) hinter den Erwartungen zurück geblieben sind. Zwischen 1998 (drittes Jahr der Betätigung) und 2003 sanken die Einnahmen mehr oder weniger kontinuierlich von rund 15.000 Euro auf rund 8.000 Euro. Auch wurden bei der Prognose weder Leerstellungszeiten oder andere Mietausfälle noch nennenswerte Instandhaltungsmaßnahmen berücksichtigt.

Setzt man in die vorgelegte Prognoserechnung einen durchschnittlichen Mietertrag von 19.000 Euro pro Jahr (statt 21.300 Euro) als Kombination von geringerer erzielbarer Miete und Ausfallsrisiko ein (ein Wert, der zwischen 1996 und 2007 tatsächlich nur in zwei Jahren erreicht wurde!), wird in einem überschaubaren Zeitraum von 20 Jahren ein Totalverlust erzielt. Dabei bleibt freilich noch außer Ansatz, dass die Kreditrückzahlung bei geringeren Einnahmen nicht so rasch erfolgen kann wie prognostiziert womit sich die Zinsen auch nicht so absteigend entwickeln können wie in der Prognoserechnung dargestellt. Einer realistischen Prognose zufolge müsste der Gesamtverlust damit noch höher ausfallen.

Die Bf. selbst gab in ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 an, dass sie im Zeitpunkt der Anschaffung noch keine Ahnung gehabt hatte, mit welchen Schwierigkeiten das Vermieten verbunden sei und dass sie ständig Mieter habe, die einerseits keine Miete zahlen und andererseits die Wohnung verwüsten. Dieses Vorbringen stützt die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass die Prognoserechnung nicht plausibel ist.

Tatsächlich ist das Gebäude objektiv wenig ertragsfähig: Das Gebäude befindet sich in einem Zustand, der es nur für einkommensschwache Mieter interessant macht. Dadurch war von Anfang an nur eine geringe Miete erzielbar bzw. musste mit nicht unwesentlichen Mietausfällen gerechnet werden.

Die in der Beschwerde dargestellten Unwägbarkeiten in Form von Mietausfällen sind erst für die Jahre 2006 und 2007 (Einnahmen iHv rund 2.000 bzw. 4.000 Euro) nachvollziehbar. In den übrigen Jahren erklärt sich die Einnahmenentwicklung mit dem Zustand des Gebäudes und der dadurch bedingten schlechten Vermietbarkeit.

Auch ausgabenseitig entwickelte sich der Zinsaufwand nicht wie in der Prognose angegeben, sondern stieg sogar zwischen dem ersten und zweiten Jahr um 25% an, obwohl in diesen beiden Jahren nennenswerte Mieterträge erzielt wurden. Auch dadurch zeigt sich, dass die Bf. von Beginn an von falschen Erwartungen ausgegangen ist.

An dieser Beurteilung ändert auch die von der Bf. ins Treffen geführte Berufungsvorentscheidung bzw. die vorläufige Veranlagung der Jahre 2003 bis 2006 nichts.

Nachdem auf Basis *plausibler Annahmen* aus Sicht des Prognosebeginns ein geplanter Gesamtüberschuss nicht erzielbar ist, fehlt der Betätigung die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses. Die behaupteten Unwägbarkeiten sind keine

nach Aufnahme der Betätigung unerwartet hinzugetreten Umstände, sondern Ausdruck des üblichen Risikos, das mit der Vermietung von abgewohnten Gebäuden einhergeht. Die Vermietung der Bf. stellt keine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn dar.

### **Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 30. Juni 2015