

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E. K., 0000 L., G. ..., vom 12. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch ADir Ilse König, vom 28. April 2006 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003 sowie Einkommensteuer 1996 bis 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2002 werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der Umsatzsteuerbescheid 2003 zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Gutschrift bzw. Zahllast beträgt in €:

Jahr		Gutschrift bzw. Zahllast		Gutschrift bzw. Zahllast
1996	S	- 59.188,00	€	- 4.301,36
1997	S	-10.817,00	€	- 786,10
1998	S	81,00	€	5,89
1999	S	- 9.701,00	€	- 705,00
2000	S	- 29.331,00	€	- 2.131,57
2001	S	- 17.864,00	€	- 1.298,23

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 werden vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erwarb im Jahr 1994 ein Gebäude in Gramillach (G.). Die in den Steuererklärungen ausgewiesenen bzw. veranlagten Ergebnisse 1994 bis 2004 aus der Vermietung dieses Gebäudes haben betragen:

Jahr	Entgelte G.	Vorsteuern G.	Vorsteuer lt. Erstbescheid	Vorsteuer lt. Erklärung
1994	30.096,00			
1995	-			
1996	-	38.158,27	27.575,06	65.733,33
1997	-	258,28	21.260,37	21.518,65
1998	23.400,00	455,87	21.212,28	21.668,15
1999	8.922,60	871,99	20.766,07	21.638,06
2000	30.000,00	1.519,13	37.119,32	38.638,45
2001	44.000,00	4.286,73	21.392,81	25.679,54
Summe in S	136.418,60	45.550,27	149.325,91	194.876,18
Summe in €	9.913,93	3.310,27	10.851,94	14.162,20
2002	4.796,40	288,02	1.840,83	2.128,85
2003	Kleinunternehmer, Ber. gem. § 12 (10)			
2004	Kleinunternehmer			
Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust	
1994	30.096,00	26.348,00	3.748,00	
1995	-	7.170,00	- 7.170,00	
1996	-	61.554,56	- 61.554,56	
1997	-	46.572,47	- 46.572,47	
1998	23.400,00	62.088,00	- 38.688,00	
1999	8.922,60	45.660,00	- 36.737,40	
2000	30.000,00	46.260,00	- 16.260,00	
2001	44.000,00	48.364,60	- 4.364,60	
Summe in S	136.418,60	344.017,63	-207.599,03	
Summe in €	9.913,93	25.000,74	-15.086,81	
2002	4.796,40	4.944,42	-148,02	
Summe bis 2002 in €	14.710,33	29.945,16	- 15.234,83	
2003	3.200,00	4.102,86	-902,86	
2004	5.100,00	6.552,46	-1.452,46	
Summe	23.010,33	40.600,48	- 17.590,15	
2005	3.200,00	6.124,80	- 2.924,80	
2006	6.155,00	7.665,83	- 1.510,83	
bis 2006	32.365,33	54.431,11	- 22.025,78	

Die Ergebnisse der Jahre 1994 und 1995 sind endgültig veranlagt. Das Finanzamt erließ vorerst – vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO - im Wesentlichen erklärungsgemäße Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2003 und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2004.

Im **Vorhalt vom 7. November 2000** wurde dem Bw. mitgeteilt, dass er bei der Vermietung in G. bis dato nur Werbungskostenüberschüsse erzielt hätte. Der Bw. sollte eine Prognoserechnung abgeben.

Am **22. November 2002** zog der Bw. den Antrag auf Regelbesteuerung zurück.

In den am **28. April 2006** erlassenen **endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 1996 bis 2003 und endgültigen Einkommensteuerbescheiden 1996 bis 2004** qualifizierte das Finanzamt die Vermietung in G. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (in weiterer Folge LVO I). Der Werbungskostenüberschuss im Zeitraum 1995 bis 2004 habe insgesamt € 15.590,45 betragen. Die Art der Bewirtschaftung sowie die Höhe der Einnahmen würden keinen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lassen. Im endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2003 erfasste das Finanzamt eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 iHv € 850,92 für ein weiteres Mietobjekt des Bw. in D. (in weiterer Folge „D.“).

In der **Berufung** gegen die oben angeführten Bescheide führte der Bw. aus, das Haus in G. zum Vermieten gekauft zu haben. Er habe den Ausbau von 5 Wohnungen geplant, die nach Fertigstellung einen Gesamtgewinn von mindestens € 10.000,00 im Jahr sichern würden. Drei möblierte neue Wohnungen seien seit 7 Jahren fertig und würden einen Gewinn von € 7.000,00 bis € 8.000,00 jährlich abwerfen. Unglückliche Umstände hätten jedoch dazu geführt, dass immer nur eine der drei fertigen Wohnungen vermietet worden sei. Er habe die gesamten Arbeiten selbst durchgeführt, sonst hätte sich ein Althaus nicht gerechnet. Dies habe einmal ca. 5 Jahre gedauert. Eineinhalb Jahre lang habe er Verhandlungen mit der Sozialabteilung der Landesregierung bzw. Dr. Z. über die Vermietung des gesamten Hauses geführt.

In Ergänzung eines Mängelbehebungsauftrages führte der Bw. weiters aus, dass im August 2002 eine Wienerin das Haus um S 3 Mio. gekauft habe, sie habe die Mieter gekündigt, das Haus leer räumen und blau ausmalen lassen. Einen Monat später beantragte sie mit S 20 Mio. Bargeld selber die Sachwalterschaft und wollte damit vermutlich den Kaufvertrag vom Notar unterlaufen. Das Haus sei leer gewesen, es gebe kein Storno, keine Möbel, es sei deshalb seit drei Jahren ein Prozess im Gang. Zwischenzeitig habe er wieder zwei Wohnungen einrichten und vermieten können, mit € 400,00 und € 300,00 seien Gewinne bereits gesichert. Die dritte Wohnung werde nach dem Kücheneinbau mit € 350,00 ab August 2006 vermietet werden; es

seien also €1.050,00 pro Monat bzw. rd. € 12.000,00 pro Jahr an Mieteinnahmen gesichert, der Gewinn würde ca. € 7.000,00 pro Jahr ausmachen. Wären die unglücklichen Umstände nicht gewesen, so wären vermutlich die 5 Wohnungen bereits geschaffen. Diese würden Bruttoeinnahmen von ca. € 1.750,00 pro Monat und einen Gewinn von rund € 10.000,00 pro Jahr abwerfen. Er beantrage daher die erklärungsgemäße Veranlagung.

Er legte noch eine **Prognoserechnung für 1. August 2006 bis 31. Juli 2007** vor:

Einnahmen:	in €
Miete OG, 2-Jahresvertrag, € 400 x 12	4.800,00
Miete EG, 2-Jahresvertrag, € 350,00 x 12	4.200,00
Die Wohnung 3 wird derzeit noch möbliert und dann vermietet mit ca. € 315,00 x 12 = € 3.780,00	
Einnahmen bereits aus zwei Wohnungen	9.300,00
Werbungskosten:	
Darlehenszinsen und Spesen	3.081,00
Heizöl, 2.000 l x 0,73 plus Abfüll € 23,00	1.483,00
Stromgebühren getrennt	
Grundsteuer	11,30
Müllgebühren	102,10
Kaminkehrer	134,30
Schneeräumung	140,00
Versicherung	345,20
Normalabschreibung	298,96
Hausverwaltung	
Hausmeisterarbeiten 1Stx10Tgx12 Mon € 15,00	1.800,00
Gewinn aus zwei Wohnungen	1.904,14
Gewinn aus der Wohnung 3 bis Juli 07 geschätzt	1.000,00
Gewinn bis 31. Juli 2007 geschätzt	3.000,00

Des Weiteren die „**Prognoserechung vom Kauf 1994 bis 2019 = 25 Jahre**“:

1994 bis 1999	Umbauarbeiten
2000	Verhandlungen mit Landesregierung (Außenstelle Krankenhaus)
2002 bis 2006	Verkauf über Notar, Haus leer geräumt, kein Geld, Sachwalter

1. Verlust bis 2006	ca.	18.500,00
2. Einnahmen 2006:		
Whg 1 Jän, Feb, März	a € 400,00	1.200,00
Whg 1Juli, Aug, Sept, Okt, Nov, Dez	a € 400,00	2.400,00
Whg 2 Aug, Sept, Okt, Nov, Dez	a € 365,00	1.825,00
Whg 3, Nov, Dez, wird gerade möbliert	a € 315,00	630,00
Zusammen 2006		6.055,00
3. Ausgaben 2006:		
Darlehenszinsen und Spesen	3.081,00	
Heizöl 2.500 lt. x 0,73 plus Abfüll € 23,00	1.848,00	
Stromgebühren extra		
Grundsteuer	11,30	
Müllgebühren	102,10	
Kaminkehrer	134,30	
Schneeräumung	140,00	
Versicherung	345,20	

Hausverwaltung, Hausmeister 1 St x 10Tg x 12Mo x € 15,00	1.800,00
3. Ausgaben zusammen	7.461,90
4. Einnahmen 2007 bis 2019:	
Whg 1 ca. 10 Mo a € 400,00	4.000,00
Whg 2 ca. 10 Mo a € 365,00	3.650,00
Whg 3 ca 10 Mo a € 315,00	3.150,00
4. Einnahmen 2007 bis 2019 pro Jahr inkl. Mietausfall ca. 2 Monate	10.800,00
3. Ausgaben pro Jahr	- 7.461,90
Gewinn ab 2007 pro Jahr bis 2019	3.338,00
= 12 Jahre a € 3.338 ergibt Gewinn ca.	40.000,00

Mit dem Bw. wurden folgende Fragen – festgehalten in der dem Bw. ausgehändigten

Niederschrift vom 5. Juni 2007 - erörtert:

“1. *Sie haben das Haus, G. im Jahr 1994 erworben.*

Der Kaufpreis betrug inkl. Nebenkosten rd. ATS 730.000,00, davon wurden S 270.000,00 fremdfinanziert (Bl. 17/94). Der restliche Betrag wurde bar beglichen (der Bw. erhielt eine Unfallsentschädigung, Baggerunfall, in Höhe von S 500.000,00).

1994 bestand das Objekt aus einer Wohnung im 1. OG, die komplett renovierungsbedürftig gewesen ist. Im EG war praktisch Keller, die Raumhöhe betrug rd. 1,70 – 1,80 m.

2. *Was wurde in weiterer Folge gemacht?*

Beide Geschoßdecken (2 bis zum Dachboden) aus Holztram wurden entfernt und das Haus komplett ausgehöhlt. Das EG (=Keller) wurde um 1 m abgesenkt, um eine entsprechende Raumhöhe zu erhalten.

Das Grundstück wurde adaptiert, da die Straße zuerst direkt am Haus (vor der Haustüre) vorbei führte. Das Grundstück wurde deshalb angeschüttet. Die Straße wurde von der Gemeinde verlegt.

3. *Das Gebäude ist im Jahr 1994 leer gestanden, woraus wurden die Einnahmen von S 30.096,00 erzielt?*

Der Bw. gibt an, dass er keine Ahnung hat, welche Einnahmen da erklärt wurden. Es könnte jedoch sein, da Fr. B. S. (VK) noch drinnen gewohnt hat, dass diese Einnahmen aus dieser Vermietung resultieren.

4. 2002 wurde das Haus an eine Wienerin (Fr. M.) am 5.8.2002 (erste Kontaktaufnahme im Juli 2002) um € 218.000,00 veräußert.

Bei Hr. Dr. P., Notar in Klagenfurt, wurde der Kaufvertrag errichtet. Nach drei Wochen wollte die Käuferin, wegen Streit mit ihrem Gatten, vom Vertrag zurücktreten.

Der Bw. und die "Käuferin" einigten sich darauf den Vertrag rückgängig zu machen und den Schaden mit € 10.000,00 (das Haus – 3 Wohnungen -wurde leer geräumt – Möbel entfernt und das Haus dunkelblau ausgemalt) als erledigt zu betrachten.

Die Einigung kam jedoch nicht zustande da Fr. M. durch den Sachwalter im Zeitpunkt des Abschlusses des KV für nicht handlungsfähig erklärt wurde.

Die erste Verhandlung, vertreten durch Sachwalter Ö., wird am 21.6.07 in Wien stattfinden. Als Ergebnis wird eine Entschädigung von rund € 30.000,00 inkl.

Prozesskosten. Das Haus ist vom Winter 2002 bis 2003 leer gestanden.

Im Jahr 2002 war nur eine Wohnung vermietet (an Fr. F. 1-12/02).

5. *Was wurde in den Jahren 95 und 96 gemacht (Investition rd. ATS 380.000,00)?*

Es wurden alle Fenster erneuert. Es wurde die ganze Heizung neu installiert und ein Heizkessel eingebaut. Die ganzen Elektro- und Wasserinstallationen wurden neu eingebaut.

Es wurden die Betondecken neu eingezogen. Das Haus wurde verputzt. Es wurden 2 Bäder eingebaut und das Stiegenhaus wurde angebaut.

6. *Stand das Haus in den Jahren 1995 bis 1997 leer?*

Es ist anzunehmen, da das Haus in Eigenregie umgebaut wurde.

7. *Welche Wohnungen wurden errichtet? Anzahl und die m²?*

Laut Akt (Bl. 18/98) existiert eine Mieterliste aus der hervorgeht, dass ein Hr. A. und ein Hr. R. im Haus gewohnt haben.

Im OG wurden zuerst 2 Wohnungen errichtet. Wovon eine Wohnung an A. und R. vermietet wurde. Die 2. Wohnung war noch nicht fertig gestellt. Das EG wurde noch nicht umgebaut und stand 1998 noch nicht zur Vermietung.

8. *Wieso standen die Wohnungen leer?*

Im Jahr 1999 (Bl. 10/1999) ist das Haus lt. Aktenlage Whg. A. von 2-12/99 und Whg. R. ab April 1999 leer gestanden. Keine Ahnung ev. schwer vermietbar, aber die Wohnungen wurden laufend inseriert.

9. Im Jahr 2000 wurde die Whg. 4 Monate lang um S 7.500,00 (siehe Bl. 7/00) vermietet. Danach wurde von Fr. Ü. 3 oder 4 Monate keine Miete mehr bezahlt, da sich ihr Mann von ihr trennte und zurück nach Deutschland kehrte.

Im OG waren 2 Wohnungen vermietbar. Es war jedoch im Jahr 2000 nur 1 Wohnung vermietet. Die andere Wohnung stand leer.

Im Jahr 2001 wurde das OG umgebaut. Die Wohnung 1 wurde auf 70 m² vergrößert (jetzt Fr. O.). Die 2 Wohnung, da nur 1 Zimmer bestand, wurde die Eingangstüre versetzt und aus dem Gang wurde dieser zur Küche umgebaut.

Laut Angabe des Bw. wollte dieser das Haus ab dem Jahr 2000 veräußern. Er tätigte Inserate und auch ein Immobilienmakler wurde beauftragt. Im Jahr 2000 standen 3 Wohnungen adaptiert und voll eingerichtet zur Verfügung.

Neben den Verkaufsverhandlungen (das Haus wurde laufend besichtigt) wurde das Haus auch Hr. Dr. Z. zur Miete angeboten. Dieser wollte das Haus zum betreuten Wohnen (Pro Mente) um S 7.500,00 (ohne BK) monatlich anmieten. Aufgrund dieser Verkaufsverhandlungen und Mietverhandlungen wurden die 2 anderen Wohnungen nicht vermietet, um den geplanten Verkauf bzw. Vermietung des Hauses nicht zu erschweren.

10. Aufgrund des gescheiterten Verkaufes im Jahr 2002 musste die Vermietung wieder von vorne begonnen werden. Das Haus war leer geräumt (alle Einrichtungsgegenstände waren vom Bw. entsorgt worden) und das Haus dunkelblau ausgemalt.

11. Im ganzen Veranlagungsakt scheint ab 1997 keine einzige getätigte Investition mehr auf. Obwohl laut Angaben des Bw. laufend investiert wurde und auch die Wohnungen

möbliert wurden.

Laut Bw. wurden 2 Küchen um je € 700,00 (Fr. C. und Fr. O.) gekauft. Rechnungen existieren wahrscheinlich doch.

Die Küche in der Wohnung (Whg. im 1 OG) die zurzeit hergerichtet wird, bekam ich geschenkt.

12. *Wurde die Wohnung, die momentan hergerichtet wird, seit 2002 wieder vermietet?*

2002: nein, nur 1. Whg (70m²) wurde an Fr. F. vermietet. Die anderen Wohnungen (2 Kleinwhg) standen leer.

2003: lt. Erkl. Mieteinnahmen im Jahr 2003 € 3.200,00. Es wurde keine Mieterliste beigelegt (Bl. 8/03). Welche Wohnungen vermietet wurden, kann nicht mehr gesagt werden.

Der Bw. erklärt sich bereit die Mieterlisten und die Überschussrechnungen für 2003, 2004 und 2005 nachzureichen. In der Mieterliste wird vom Bw. die betreffende Wohnung angemerkt. Vom Bw. wird aber angemerkt, dass er diese Unterlagen beim Finanzamt eingereicht hat (im Akt sind aber keine Unterlagen) und er ist sich aber sicher, dass er die Unterlagen nachreichen kann.

Als Termin für die Nachreicherung der Unterlagen und der Abgabe der Steuererklärungen 2006 (mit Beilagen) wird der 30.6.07 vereinbart.

13. *Seit 2000 steigen die Zinsen (2000 – S 27.591,000 auf bisher 2005 € 3.081,00) laufend an. Da aus dem Akt keine Investitionen ersichtlich sind und das Ansteigen der Zinsen nicht nachvollziehbar ist (1994 wurde ein Kredit von S 270.000,00) wird um Aufklärung ersucht.*

Jetzt 2007 existiert ein endfälliger Kredit von rd. € 183.000,00 (Ges mbH, Vermietung D. und G.). Ansonst existiert kein offener Kredit.

Es werden an Zinsen und Lebensversicherung rund € 1.400,00 im Monat rückgezahlt. Wie wurde der Kreditbetrag bzw. Zinsen aufgeteilt?

Der Bw. kann dies nicht sagen, er wird aber die Aufteilung anhand der getätigten Investitionen nachweisen. Laut Bw. wurde ursprünglich ein Kredit von rund 4,2 Mio. ATS aufgenommen und auf GmbH und D. und G. aufgeteilt. Diese Aufteilung ist nachvollziehbar nachzuweisen (Termin 30.6.07).

Im Akt scheinen folgende Investitionen auf:

Zuzählungsbetrag: ATS 270.000,00 (Kto: 0000-20.610.861)

Umbau 94: ATS 22.353,81

Umbau 95: ATS 201.102,40

Umbau 96: ATS 176.711,68

14. Laut Schreiben vom 6.10.06 wurden im Jahr 2006 € 6.055,00 erzielt.

Die Mieteinnahmen werden von den Mietern über die Bank bezahlt.

Die Mieteinnahmen 2006 werden vom Bw. bis 30.6.07 belegmäßig nachgewiesen.

15. Laut Besichtigung des Objektes wird zur Zeit vermietet:

Wohnung im EG an Frau C. (Sept. 2006), rund 50 m², um € 360,00 inkl. BK monatlich.

Wohnung im OG an Fr. O. seit 5/07, rund 70 m², Miete wurde vereinbart € 390,00 inkl. BK pm., wobei Fr. O. mit der Miete im Rückstand (€ 1.100,00 Miete und Kaution) ist.

2. Wohnung im OG wird derzeit noch fertig renoviert. Bad und WC wurden neu verfließt

und die Leitungen aufgrund eines Wasserrohrbruches (schon länger her, keine Ahnung bin so vergesslich) neu verlegt.

2006 wurde die Whg 3 nur 2 Monate (11 und 12/06) vermietet lt. Schreiben vom 6.10.06, was war 1-10/06?

16. Wann war der Wasserschaden? Wahrscheinlich im Winter 06/07, es war in der kalten Jahreszeit.

Ich habe geplant die Wohnung 3 im Juli 2007 fertig zu stellen. Beabsichtigte Miete inkl. BK € 335,00. Weitere Anschaffungen nicht notwendig, da ich alles (Einrichtung und Farbe) im Stadl habe.

17. Laut Ihrem Schreiben vom 6.10.06 beabsichtigen Sie die Whg. 4 im Jahr 2008 auszubauen?

Ja, erst nach Ausbau der Wohnungen im D. wird beabsichtigt den Dachboden und den Stadl auszubauen. 2008 ist die Vermietung von 5 Wohnungen geplant.

18. Die überschüssigen Mieteinnahmen werden zum Ausbau der Whg 4 und 5 herangezogen werden. Der Bw. gibt den Investitionsbedarf mit je € 6.000,00 für Stadl und Dachboden an.
19. Der Bw. wird aufgefordert, nochmals eine Prognoserechnung (entsprechendes Mietausfallswagnis, AfA, laufende Instandhaltungen, anteilige Zinsen, anteilige BK) bis 30.6.07 vorzulegen.“

Noch am selben Tag langte beim Finanzamt ein **Schreiben des Bw.** ein, in dem er ausführte, seine Unterschrift auf der Niederschrift zurückzuziehen. Er sei drei Tage im Bett gewesen, jetzt wieder 5 Stunden und habe erst jetzt die Brille mit 2,5 Dioptrien gefunden, die er brauche. Im Büro hätte er nur eine Brille mit 1,0 Dioptrien gehabt. Das Protokoll bestehe nur aus Hypothesen des Organs des Finanzamtes und habe mit der Wirklichkeit nichts zu tun. Er könne dagegen nicht berufen, weil absolut nichts von ihm sei, was da stehe. Er habe klipp und klar mehrmals betont, dass die größten Investitionen 1994 und Anfang 1995 gewesen seien, dass wisse er genau; denn 1996 habe er das zweite Mietobjekt gekauft, zuerst das Büro errichtet und dann daneben Wohnungen gebaut. Dies wisse er ganz genau und dies sei nicht aufgeschrieben. Alles andere seien Hypothesen, Vermutungen, die das Organ des Finanzamtes dem Bw. irgendwie aufgrund ihrer Unterlagen beweisen wollte. Er habe mehrmals gesagt, sich nicht mehr erinnern zu können, er habe ein schlechtes Erinnerungsvermögen, und dass er ohne Brille auch nicht mehr lesen könne.

Im **Vorhalt vom 11. Juni 2007** ersuchte das Finanzamt den Bw., folgende Unterlagen beizubringen und Fragen zu beantworten:

- Mieterlisten für 2003 bis 2006 unter Angabe der jeweiligen Wohnung
- Überschussrechnungen 2003 bis 2006 für G.
- Belegmäßiger Nachweis des Zinsaufwandes (für G.), insbesondere das Verhältnis des gesamten Kredites im Verhältnis zum bisherigen Finanzierungsaufwand in G.

- Belegmäßiger Nachweis (Bankauszüge) für 2006 der Mieteinnahmen von € 6.055,00
- Vorlage einer neuen Prognoserechnung, da in der vorgelegten die Afa und zukünftige Investitionen nicht berücksichtigt sind. Das mit 2 Monaten pro Jahr angenommene Mietausfallswagnis sei zu gering, da die Wohnungen lt. Aufzeichnungen der vergangenen Jahre deutlich länger leer gestanden seien.

In der „**Prognoserechnung**“ führte er aus:

2006

Mieten für 2 Wohnungen	6.155,00
Darlehenszinsen und Spesen für Eurokredit	3.571,9
Werbungskostenüberschuss	1.510,83

2007

Die zwei Wohnungen sind jetzt optimal umgebaut, sodass sie leicht vermietet werden können

Mieten 2007 gesteigert auf	ca. 7.300,00
2007 Werbungskostenüberschuss dadurch gesenkt	ca. – 500,00

Die dritte Wohnung ist mit 2 Zimmern am Land schwer zu vermieten, deshalb wird jetzt ein Zimmer dazu gebaut.

2008 – Wird alles besser

Mieten geschätzt, inkl. dritter Wohnung mind.	9.500,00
Darlehenszinsen werden neu formiert, dadurch, dass der Kreditvertrag ausläuft, sinkt die Kreditsumme, etc.	ca. 2.000,00

Einnahmenüberschuss ab 2008 ca. 2000,00-3.000,00

Zwei Wohnungen a ca. 60 m² seien noch ausbaufähig und würden langsam selber umgebaut, sodass im Endausbau 5 Wohnungen zur Verfügung stehen werden.

Von den Mieteinnahmen für 2006 von € 6.155,00 würden € 4.000,00 auf die Wohnung 1 für Jänner bis März und Juni bis Dezember und € 2.155,00 auf die Wohnung 2 für Juni bis Dezember entfallen. 2005 habe er aus einer Wohnung für Jänner und Februar sowie von Juli bis Dezember € 3.200,00 vereinnahmt. Zu den als „Whg 8“ und „Whg 9“ führte er aus, dass diese zum Vermieten fertig gewesen seien, möbliert. Von der „Käuferin“ aus 2002 habe er bis dato den Schaden nicht bezahlt bekommen, er habe keine Akteneinsicht bzw. keine Parteistellung. 2004 sei die Wohnung 1 ganzjährig um € 4.800,00 vermietet gewesen, eine zweite nur im Februar um € 300,00. 2003 sei die Whg. 1 von Mai bis Dezember um € 3.200,00 vermietet gewesen.

Die **Überschussrechnungen 2003 bis 2006** ergaben folgendes Bild:

	2003	2004	2005	2006
Einnahmen	3.200,00	5.100,00	3.200,00	6.155,00
Werbungskosten:				
Darlehenszinsen und Spesen	2.012,00	3.081,00	3.066,00	3.571,90
Heizöl	792,00	572,60	887,00	1.196,25
Stromgebühr	67,00	67,00	15,00	40,00
Grundsteuer	11,30	11,30	11,30	10,60
Müllgebühren	102,10	102,10	106,00	

Kaminkehrer	134,30	134,30	134,30	182,94	
Schneeräumung	140,00	140,00			
Versicherung	345,20	345,20	345,20	420,00	
Normalabschreibung	498,96	298,96			
Hausverwaltung		1.800,00	1.560,00		
Zählermiete jährlich				14,64	
Wasser				14,30	
Wasser-Bereitstellung				24,00	
Müll-Beseitigung				36,00	
Müllbereitstellung				70,00	
Kanalbenützung				42,90	
Kanal-Bereitstellung				63,00	
Beleuchtung, allg. Teil, Betrieb Ofen				18,00	
Winterdienst				120,00	
Verwaltung der Liegenschaft				336,30	
Außenanlage 10 Std.				80,00	
Schädlingsbekämpfung				25,00	
Hausbesorger				1.440,00	
Summe Werbungskosten	4.102,86	6.552,46	6.124,80	7.705,83	
Werbungskostenüberschuss:	- 902,86	- 1.452,46	- 2.924,80	- 1.510,83	

Der Kredit von S 3,5 Mio. zuzüglich S 500.000,00 aus der Unfallversicherung würden S 4 Mio. ergeben. Davon entfielen auf das zweite Mietobjekt S 1.230,00,00 und auf G. S 1.050.000,00, die Zinsen würden bei 4,65% beim zweiten Mietobjekt S 4.156,70 und bei G. S 3.571,90 ausmachen.

In einer **Aufstellung der Bank vom 8. März 2007** war ausgeführt, dass das Girokonto einen Stand von - € 4.873,73 habe (dzt. Zinssatz 9,625%). Es gebe einen endfälligen Kredit über € 41.940,82 und über € 213.014,86, Zinssatz jeweils 5,230% und eine monatliche Besparung für die endfälligen Kredite mit einem Kontostand per 8. März 2007 von € 69.178,30, mtl. Besparung € 950,00.

Das Finanzamt qualifizierte in der **Berufungsvorentscheidung** die Vermietung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO. Es bejahte die Unternehmereigenschaft und veranlagte daher betreffend **Umsatzsteuer 1996 bis 2002** die in den Umsatzsteuererklärungen ausgewiesenen Beträge. Betreffend **Umsatzsteuer 2003** änderte es den Bescheid ab. Aufgrund des Widerrufs des Antrages auf Regelbesteuerung vom 22. November 2002 erfasste es noch die Berichtigung betreffend G. iHv € 1.355,12 (Umbaukosten 19995 lt. Anlagenverzeichnis S 201.102,40 mal 20%, davon 2/10-tel sind S 8.044,10/€ 584,59, Heizungsinstallation lt. Anlagenverzeichnis S 176.711,68 mal 20%, davon 3/10-tel sind S 10.602,70/€ 770,53).

Der abweisenden **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2004** ging das Finanzamt von folgenden Zahlen aus:

Jahr	Einnahmen	Umbau 1994-1996	Instand-haltung	Afa	Zinsen	übrige WK	Überschuss
------	-----------	-----------------	-----------------	-----	--------	-----------	------------

1994	30.096,00	-	-	7.170,00	10.673,00	8.505,00	3.748,00
1995	-	-	-	7.170,00	-	-	- 7.170,00
1996	-	-	-	7.170,00	35.427,52	18.957,04	- 61.554,56
1997	-	6.002,52	-	7.170,00	33.717,00	5.685,47	- 52.574,99
1998	23.400,00	6.002,52	-	7.170,00	47.653,00	7.265,00	- 44.690,52
1999	8.922,60	6.002,52	-	7.170,00	29.325,00	9.165,00	- 42.739,92
2000	30.000,00	6.002,52	-	7.170,00	27.591,00	12.216,00	- 22.979,52
2001	44.000,00	6.002,52	-	7.170,00	27.591,00	14.320,00	- 11.083,52
in S	136.418,60	30.012,60	-	57.360,00	211.977,52	76.113,51	-239.045,03
in €	9.913,93	2.181,10	-	4.168,51	15.405,01	5.531,38	- 17.372,07
2002	4.796,40	436,22	-	521,06	2.005,16	2.440,30	- 606,34
2003	3.200,00	436,22	-	521,06	-	3.581,80	- 1.339,08
2004	5.100,00	436,22	-	521,06	3.081,00	3.172,50	- 2.110,78
2005	3.200,00	436,22	-	521,06	3.066,00	2.790,80	- 3.614,08
2006	6.155,00	436,22	-	521,06	3.571,90	4.133,93	- 2.508,11
2007	6.200,00	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.200,00	- 3.257,28
2008	8.640,00	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.500,00	- 1.117,28
2009	8.812,80	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.590,00	- 1.034,48
2010	8.989,06	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.681,80	- 950,02
2011	9.168,84	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.775,44	- 863,88
2012	9.352,21	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.870,94	- 776,01
2013	9.539,26	436,22	500,00	521,06	3.800,00	4.968,36	- 686,39
2014	9.730,04	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.067,73	- 594,97
2015	9.924,64	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.169,09	- 501,72
2016	10.123,14	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.272,47	- 406,61
2017	10.325,60	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.377,92	- 309,60
2018	10.532,11	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.485,47	- 210,64
2019	10.742,75	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.595,18	- 109,71
2020	10.957,61	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.707,09	- 6,76
2021	11.176,76	436,22	500,00	521,06	3.800,00	5.821,23	98,25
Summe	176.580,15	10.905,50	7.500,00	14.589,71	84.129,07	97.733,43	- 38.277,57

Das Finanzamt legte 2007 monatliche Mieteinnahmen von € 400,00 für die Wohnung 1, € 365,00 für die Wohnung 2 und € 315,00 für die Wohnung 3 zugrunde und berücksichtigte das Mietausfallswagnis mit 4 Monatsmieten. Es erhöhte ab 2008 die Mieteinnahmen jährlich um 2% und brachte die Afa für den Umbau 1994 bis 1996 und zukünftige Instandhaltungsaufwendungen in Ansatz.

Die Berufungsvorentscheidung betreffend **Einkommensteuer 1996 bis 2002** erging endgültig. Entgegen der anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 5. Dezember 2002 prognostizierten Einnahmen für 2001 von S 102.000,00 (Wohnung 1 S 72.000,00, Wohnung 2 S 30.000,00) und des prognostizierten Einnahmenüberschusses habe der Bw. nur S 44.000,00 an Mieteinnahmen und wiederum einen Werbungskostenüberschuss erklärt. Die tatsächlichen Mieteinnahmen seien bereits im darauf folgenden Jahr um mehr als 50 % hinter den prognostizierten Zahlen zurück geblieben. Aus der Niederschrift vom 5. Juni 2006 gehe hervor, dass sich der Bw. mit der Absicht getragen habe, das Objekt zu veräußern. Er habe auch entsprechende Schritte eingeleitet, wie z.B. Einschaltung von Inseraten und Beauftragung eines Immobilienhändlers. In weiterer Folge habe der Bw. die Vollvermietung

unterlassen, um nicht den geplanten Verkauf zu gefährden. 2002 sei das Haus verkauft, der Verkauf jedoch danach von der Käuferin einseitig rückgängig gemacht worden. Aufgrund des Nichtzutreffens der Prognosen und des vorliegenden Zahlenmaterials sei die Vermietung eine Liebhaberei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend **Einkommensteuer 2003 und 2004** erging vorläufig. Aufgrund des gescheiterten Verkaufes im Jahr 2002 habe der Bw. die Vermietung wieder fortgeführt. Seit 2003 würden laufend Werbungskostenüberschüsse erklärt (2003: - € 902,86, 2004: - € 1.542,46, 2005: - € 2.924,80, 2006: - € 1.510,83). Die mit Schreiben vom 2. August 2006 und 14. August 2007 übermittelte Aufstellung mit der Überschrift „Prognoserechnung“ sei aus folgenden Gründen nicht als realistisch einzustufen:

Laut vorgelegter Mieterliste für 2003 bis 2006 und in Anbetracht des Umstandes, dass sich das Gebäude im ländlichen Gebiet ohne nennenswerte Infrastruktur in unmittelbarer Umgebung befindet, sei der Ansatz von zwei Monaten pro Jahr als Mietausfallswagnis als zu gering anzusehen. Der Ansatz von 8 Monatsmieten pro Jahr und Wohnung erscheine daher eher angemessen.

Trotz wiederholter Aufforderung habe der Bw. das Kreditvolumen nicht entsprechend den tatsächlichen Gegebenheiten aufgeteilt. Ungeachtet des in der Niederschrift vom 5. Juni 2007 aufgezeigten Widerspruchs von Investitionen iHv S 670.167,89 und einem vom Bw. der Vermietung in G. zugeteilten Kreditvolumen von S 1.050.000,00 habe er diese Aufteilung in der Aufstellung für 2006 beibehalten. Der angesetzte Zinsaufwand sei daher nicht nachzuvollziehen.

Im Berufungsschreiben vom 3. Juli 2006 habe der Bw. die Vermietung der dritten Wohnung ab August 2006 angekündigt. In der Niederschrift vom 5. Juni 2007 habe er die Fertigstellung der Wohnung für Juli 2007 avisiert und mit Schreiben vom 14. August 2007 auf Dezember 2007 verschoben. Die Beendigung der angekündigten strukturverbessernden Maßnahmen sei daher unklar und die Prognoserechnung könne als nicht realistisch eingestuft werden. Da nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Umstände eher für die Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle sprechen, würden die Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO ohne Ansatz der Werbungskostenüberschüsse für 2003 und 2004 vorläufig erlassen.

Im **Vorlageantrag** hielt der Bw. dem entgegen, dass G. niemals Liebhaberei sein könne, er habe das Haus nie selber bewohnt. Die zwei weiteren Wohnungen würden sich im Rohbau befinden. Alle Anschlüsse seien bereits installiert. Es sei vielleicht etwas dumm gelaufen, sonst hätte er längst einen Gewinn erzielt. Durch den Erwerb des Hauses in D. sei er in Zugzwang gewesen. Wenn man selber arbeite, könne man nicht auf zwei Seiten sein.

Als die drei Wohnungen in G. fertig gewesen seien, habe sich heraus gestellt, dass die Wohnungen für das ländliche Gebiet falsch konzipiert und folglich schwer zu vermieten gewesen seien. Er habe sie deshalb umbauen müssen. Die Verhandlungen mit den Primärarzt im LKH hätten ca. 6 Monate gedauert, € 500,00 netto Miete seien dem Bw. aber letztlich zu wenig gewesen. Das Haus sei deswegen fast ein Jahr leer gestanden. Wegen der Schulden habe er 2002 das Haus verkaufen wollen, es habe drei Interessenten gegeben. In Wien sei ein Prozess mit der „Käuferin“ anhängig. Fast zwei Jahre Mietentgang sei der Schaden für den Bw. gewesen. 2004 habe die Bank den Bw. angeblich wegen einer bevorstehenden Krise zum Umstieg von Schweizer Franken auf einen Eurokredit überredet. Die Zinsbelastung habe knappe 5,8 % betragen. Beim Frankenkredit sei die Hälfte an Zinsen zu zahlen und stelle sich jetzt heraus, dass genau das Gegenteil der Fall war. Eine zu hohe Zinsbelastung habe erneut 2006 den Gewinn zunichte gemacht.

Zur Gewinnerzielungsmöglichkeit ab 2008 gab er an, ab Oktober 2007 auf Franken umsteigen zu wollen und damit nur mehr die Hälfte der Zinsbelastungen zu zahlen. Die erste Wohnung würde um € 385,00 pro Monat/€ 4.620,00 pro Jahr vermietet, die zweite um € 365,00 pro Monat/ € 4.380,00 pro Jahr, zusammen € 9.000,00. Die dritte Wohnung sei fertig, aber um ein Zimmer zu klein fürs Land, er werde daher zubauen. Danach würde er € 330,00 pro Monat/€ 3.900,00 pro Jahr erzielen. Bei Mieteinnahmen von € 9.000,00, Darlehenszinsen und Spesen von max. € 1.900,00 und sonstigen Kosten von € 4.100,00 würde ein Einnahmenüberschuss ab 2008 in Höhe von ca. € 3.000,00 verbleiben. Zudem würden sich aus der Wohnung 3 bei einer optimalen Größe zusätzliche Einnahmen ergeben. Man könne niemals von Liebhaberei sprechen, wenn halt blöde Umstände die Gewinnerzielungsmöglichkeit verhindern.

In der **Einkommensteuererklärung für 2007** wies der Bw. Einnahmen von € 7.780,00, Finanzierungskosten von € 6.226,50, übrige Werbungskosten von € 4.323,70 und einen Werbungskostenüberschuss von € 2.770,20 aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. EINKOMMENSTEUER 1996 bis 2004:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Behandlung des Hauses in G. für die Jahre 1996 bis 2004. Das Finanzamt geht davon aus, dass der Bw. von Anfang an die Schaffung von mindestens drei Wohneinheiten beabsichtigte und auch bis 2000 umgebaut hat. Im Jahr 2000 führte er Verhandlungen über die Vermietung des gesamten Hauses, 2002 kam es zum später rückgängig gemachten „Verkauf“.

Der Bw. bestreitet die Ansicht des Finanzamtes nicht, dass hier „zwei Perioden“ der Vermietung vorliegen. Die erste Periode läuft von 1994 bis zum „Verkauf“ im Jahr 2002. Es geht auch der Bw. selbst nach dem Rückgängigmachen des Verkaufs von einer „neuen“ Vermietung ab 2003 aus.

Sieht man nach dem Nichtzustandekommen des Verkaufs im Beheben allfälliger Schäden und der Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen nicht eine solche einschneidende Änderung, wäre ein durchgehender Zeitraum anzunehmen. Laut Bw. hatte er von Anfang an jedenfalls die Absicht, drei Wohnungen zu vermieten und war dies auch nach dem „Verkauf“ der Fall. Demzufolge subsumierte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung die Vermietung in G. unter § 1 Abs. 1 LVO; dem trat der Bw. nicht entgegen.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO I** liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO I** 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).

Gemäß **§ 2 Abs. 3 LVO I** gilt Abs. 2 (Anm.: Anlaufzeitraum) 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.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO I** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. ...

Der „übliche Kalkulationszeitraum“ hat vor dem 14. November 1997 begonnen. Wie der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 15. 11. 1994, 94/14/0083**, ausführt, ist der „übliche Kalkulationszeitraum“ nicht mit 35 Jahren bestimmt, sondern nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festzustellen.

Das Haus liegt „am Land“, lt. Routenplaner von Herold ist die nächste Kleinstadt, X., rd. 13 km entfernt. In unmittelbarer Nähe gibt es laut unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes keine Infrastruktur. Soweit den Bauakten zu entnehmen, hat der Bw. die von ihm beschriebenen Baumaßnahmen am Haus in G. bei der Baubehörde nicht angezeigt.

Zu Beginn war die Vermietung von Vorbereitungshandlungen gekennzeichnet, der Bw. musste erst die drei Wohneinheiten schaffen und hatte entsprechende Umbaumaßnahmen zu setzen. Allerdings hat er 1996 ein zweites Vermietungsobjekt erworben, dem er vorerst sein Hauptaugenmerk zuwendete. Laut Bw. sollen ab 2000 in G. drei Wohneinheiten zur Verfügung gestanden sein. Er versuchte anschließend, das Haus „als Ganzes“ zu vermieten. Angesichts der seitens des Bw. unwidersprochen gebliebenen Ausführungen hielt der Bw. in dieser Zeit teilweise die Wohnungen frei. Er hatte unbestrittenmaßen einen Mietausfall.

Bis zum Ablauf des Jahres 2006 (13. Jahr) erwirtschaftete der Bw. laut seinen Erklärungen einen Gesamtverlust von mehr als € 22.000,00, darin nicht enthalten die Afa für die Umbaukosten. Laut Finanzamt betrug der Gesamtverlust mit Ablauf des Jahres 2006 € 27.550,47. Ab 2007 prognostizierte der Bw. einen jährlichen Gewinn von € 3.338,00, ausgehend von jährlichen Einnahmen von € 10.800,00, einem Mietausfallsrisiko von 2 Monaten und diversen Werbungskosten, jedoch ohne Afa für den Umbau 1994 bis 1996 und die Instandhaltung. Selbst bei dem vom Bw. ab 2007 prognostizierten Gewinn von € 3.338,00 pro Jahr hätte sich erst mit Ablauf des Jahres 2015 ein Gesamtgewinn einstellen können (bis 2006 - € 27.550,47, 2007 bis 2015 a € 3.338,00 = € 30.042,00, Gesamtgewinn von € 2.491,53).

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, ist diese Prognoserechnung nicht realistisch. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Mietausfallsrisikos sind die vom Finanzamt angesetzten 4 Monate pro Jahr und Wohnung realistischer einzustufen als die vom Bw. gewählten 2 Monate. Die vorhandenen Mieterlisten für 1999 bis 2006 zeigen folgende Auslastung (x = vermietet). Die Zuordnung zu „1“, „2“ und „3“ stimmt nicht mit den Wohnungsnummern

überein, sondern soll die Aufstellung nur einen Überblick über die Auslastung der insgesamt 3 Wohnungen abgeben:

	Belegung												Anzahl Monate	Anzahl Monate gesamt
1998	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12													
Whg 1	x x x x												4	
Whg 2	x x x x x x x x x x x x												8	12
Whg 3														
1999														
Whg 1	x												1	
Whg 2	x x x												3	4
Whg 3														
2000														
Whg 1		x x x x x x x x											4	4
Whg 2														
Whg 3														
2001														
Whg 1	x x x x x x x x x x x x												8	8
Whg 2														
Whg 3														
2002														
Whg 1	x x x x x x x x x x x x												12	12
Whg 2														
Whg 3														
2003														
Whg 1	x x x x x x x x x x x x												8	8
Whg 2														
Whg 3														

2004			
Whg 1	x x x x x x x x x x	12	
Whg 2	x	1	13
Whg 3			
2005			
Whg 1	x x x x x x x x x x	8	8
Whg 2			
Whg 3			
2006			
Whg 1	x x x x x x x x x x	10	
Whg 2	x x x x x x x x x x	7	17
Whg 3			

Selbst in besten Zeiten war bei einer Durchschnittsbetrachtung der drei Wohnungen der vom Finanzamt angenommene Auslastungsgrad von rd. 2/3 der Vollauslastung niemals erreicht. Daher ist in einer realistischen Prognoserechnung das Mietausfallsrisiko nicht mit den vom Bw. angenommenen 2, sondern mit den vom Finanzamt ohnehin sehr großzügig bemessenen 4 Monaten zu berücksichtigen. Korrigiert man des Weiteren die Prognoserechnung des Bw. um die Afa für den Umbau aus 1994 bis 1996 und die über einen so langen Zeitraum jedenfalls anzusetzenden Instandhaltungsaufwendungen (diese geschätzt mit den Beträgen lt. Finanzamt), so ergäbe sich nach dem laut Liebhabereirichtlinien (LRL) 1997 „höchstmöglichen“ Zeitraum von 35 Jahren folgendes Bild:

	in €
Verluste bis Ablauf des Jahres 2006 lt. FA	- 27.550,47
Gewinn lt. Bw. pro Jahr € 3.338,00 für 22 Jahre	73.436,00
verblieben nach insgesamt 35 Jahren	45.885,53
abzgl. Instandhaltung lt. FA € 500,00 x 22 J.	- 11.000,00
abzgl. Afa für Umbau lt. FA € 436,22 x 22 J.	- 9.596,84
weiteres Mietausfallsrisiko von 2 Monaten pro Jahr und Wohnung, d.s. € 2.160,00/Jahr (€ 10.800,00: 10 Monate x 2 Monate) x 22 J.	- 47.520,00
	- 22.231,31

Nach Adaptieren der Zahlen des Bw. verbleibt selbst nach Ablauf von 35 Jahren ein Gesamtverlust in nicht unbeträchtlicher Höhe.

Die vom Finanzamt der Berufungsvorentscheidung zugrunde gelegte Berechnung erweist sich als den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten. Sie geht sogar - zugunsten des Bw. – ab 2007 von valorisierten Einnahmen aus. Das Finanzamt ermittelte zwar auf Basis der LVO idF BGBl. II 358/1997 (in weiterer Folge LVO II) nach Ablauf von 28 Jahren einen Gesamtverlust von mehr als € 38.000,00, doch sprechen diese Zahlen für die Qualifikation als Liebhaberei.

Bei der großen Vermietung ist der Zeitrahmen nicht mit 35 Jahren bestimmt, sondern nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festzustellen. Betrachtet man die nach der LVO I zu prüfenden Kriterien, so fällt ins Auge, dass nur im ersten Jahr ein

Gewinn veranlagt (aber nicht erklärt) wurde, in den Jahren ab 1995 gab es ausschließlich Verluste.

Bezogen auf den Verlust des Vorjahres war der jeweilige Verlust steigend (= +) oder sinkend (= -).

1995/1996	+
1996/1997	-
1997/1998	-
1998/1999	-
1999/2000	-
2000/2001	-
2001/2002	-
2002/2003	+
2003/2004	+
2004/2005	+
2005/2006	-
2006/2007	+

Das Verhältnis des Verlustes zu den Einnahmen laut Beträge des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hat betragen:

Jahr	Verlust/ Einnahmen in %
1994	12,45
1995	
1996	
1997	
1998	- 190,99
1999	- 479,01
2000	- 76,60
2001	- 25,19
2002	- 12,64
2003	- 41,85
2004	- 41,39
2005	- 112,94
2006	- 40,75

1994 handelte es sich laut Bw. noch um Mieteinnahmen, die die Verkäuferin gezahlt haben dürfte. 1995 bis 1997 gab es (aufgrund des Umbaus) keine Mieteinnahmen. Die ab Beginn der Vermietung im Jahr 1998 sinkenden Verluste bei teilweise steigenden Einnahmen sind grundsätzlich ein Indiz in Richtung Einkunftsquelle. Ab dem Jahr 2002 sind die Verluste betragsmäßig aber wieder angestiegen.

Das Verhältnis der Verluste zu den Einnahmen war 1999 – also im zweiten Jahr der „tatsächlichen“ Vermietung – dramatisch schlecht. Es hat sich in der Folge wohl gebessert, um aber nach dem besten Stand im Jahr 2001 (auf ein Vielfaches des Wertes aus 2001) anzuwachsen. In keinem der Jahre war überhaupt eine Deckung der Einnahmen möglich. Hält man sich vor Augen, dass sich der Bw. seinen eigenen Aussagen nach ab dem Erwerb im Jahr

1996 dem zweiten Vermietungsobjekt zuwandte, war bis 2000 mit einer Verbesserung der „konstanten“ Verlustsituation nicht zu rechnen.

Wenn auch über einige Jahre die Verluste gesunken sind, so sprechen nach den oben angestellten Überlegungen das *Ausmaß und die Entwicklung der Verluste (Z. 1)* sowie das *Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (Z. 2)* im gegenständlichen Fall für den gesamten Berufungszeitraum für Liebhaberei.

Als *Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird (Z. 3)*, werden im gegenständlichen Fall wohl nur die schlechte Lage, der Einsatz von Fremdkapital und das jedenfalls in den ersten Jahren eingeschränkte mangelnde Engagement angesehen werden können.

Die schlechte Lage ist nichts Unvorhergesehenes, sie ist ein „typisches Geschäftsrisiko“. Was die Aufklärung des Anteiles des Fremdkapitals anlangt, so ist der Bw. dem nicht nachgekommen. Wenn der Bw. meint, es sei „blöd gelaufen“, so sind ihm seine über einige Jahre hinweg anhaltenden eingeschränkten Ambitionen entgegenzuhalten, in G. ehestmöglich die Voraussetzung für die Vermietung zu schaffen, die Vermietung entsprechend in Gang zu setzen und anzukurbeln. „Unwägbarkeiten“ liegen daher hier nach Ansicht des UFS nicht vor. Diese Ursachen sprechen nicht für die Annahme einer Einkunftsquelle.

Im Vorlageantrag führte der Bw. aus, er habe die – seinen Angaben nach im Jahr 2000 fertigen - Wohnungen umbauen müssen, weil sie fürs Land zu klein gewesen seien. Im Juni 2007 gab er an, dass die dritte Wohnung fürs Land zu klein sei und ein Zimmer zugebaut werden würde. Demzufolge war *das Verhalten des Bw. in Bezug auf die angebotenen Leistungen (Z. 4)* nicht unbedingt als marktkonform zu werten und ist dies ein Indiz in Richtung Liebhaberei.

Das *marktgerechte Verhalten des Bw. im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z. 5)* hat das Finanzamt nicht bestritten; somit spricht dieses Kriterium für eine Einkunftsquelle.

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z. 6) fallen nicht ins Auge. Zur („Verbesserung“ der) dritten Wohnung führte der Bw. aus:

Am	
2. August 2006	Ab 2007 würden alle Wohnungen vermietet.
5. Juni 2007 (Niederschrift)	Der Bw. beabsichtige die 3. Wohnung ab August 2007 zu vermieten.

14. August 2007	Die 3. Wohnung mit 2 Zimmern sei am Land nur schwer zu vermieten und ein Zimmer würde zugebaut. Für 2008 ging er bereits von der Vermietung von drei Wohnungen aus.
1. Oktober 2007	Als die drei Wohnungen fertig gestellt gewesen seien, habe sich herausgestellt, dass sie für das ländliche Gebiet falsch konzipiert seien; sie hätten daher nochmals umgebaut werden müssen.

Aus diesen Ausführungen geht hervor, dass der Bw. keine „besondere Eile“ hatte, die Wohnungen so herzurichten, dass sie auch „gut marktgängig“ gewesen wären. Diese als einzige erkennbaren „Bemühungen“ sind aufgrund des zähen Hergangs nicht als auf ein subjektives Gewinnstreben gerichtete Handlungen anzusehen. Sonstige besondere „Bemühungen“ sind nicht erkennbar.

Bei Anwendungsfällen des § 1 Abs. 1 ist eine von Jahr-zu-Jahr-Betrachtung anzustellen. Von den genannten Kriterien spricht lediglich die Preisgestaltung für eine Einkunftsquelle. Bei den verbleibenden Kriterien ist ab Beginn der Tätigkeit bis zum „Verkauf“ kein positiv herausragender Aufwärtstrend feststellbar, der in einem der Jahre für die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen würde. Die schlechte Lage ohne Infrastruktur war eine beständige Konstante und lag von Anfang an vor. Der Bw. gibt selbst an, das Hauptaugenmerk auf das zweite Vermietungsobjekt gerichtet zu haben.

Betrachtet man das Fremdkapital, so ist dieses auf rd. S 1.050.000,00 /€ 76.306,48 angewachsen, auch wenn der Bw. eine entsprechende Erklärung hiezu nicht bieten konnte. Selbst bei den vom Bw. angenommenen günstigen Bedingungen und entsprechender Korrektur der Zahlen verbliebe nach immerhin 35 Jahren noch immer ein nicht unbeträchtlicher Gesamtverlust von rd. € 22.000,00 und wären noch viele Jahre erforderlich gewesen, in die Gesamtgewinnzone zu kommen. Dass bei einer derart großen Zeitspanne das Verhältnis zum „üblichen Kalkulationszeitraum“ gewahrt wäre, wird man wohl verneinen müssen. Was die in der Verordnung nicht näher definierte Angemessenheit der Zeitrelation anlangt, wird man diese – entsprechend der Intention des VwGH – mit etwa 20 Jahren annehmen können, die der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen entspricht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Aufl., Tz. 411 ff.).

Angesichts des Umstandes, dass der Bw. unbestritten ermaßen Bemühungen in Richtung Vermietung des (gesamten) Hauses setzte, kann trotz des „Verkaufs“ nicht davon ausgegangen werden, dass seine Absicht von Anfang an auf den Verkauf ausgerichtet

gewesen und ein abgeschlossener Zeitraum vorgelegen wäre. Daher wäre bei einer solchen „durchgehenden“ Vermietungsbetrachtung im „Verkauf“ und den damit verbundenen Unannehmlichkeiten, wie dem Mietentgang, nur eine Verlängerung des Zeitraumes zu erblicken, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Angesichts obiger Ausführungen und dem Missverhältnis zwischen dem Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn zu erzielen wäre und dem üblichen Kalkulationszeitraum ist die Vermietung in G. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren.

Das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung bei dem rückgängig gemachten „Verkauf“ und den damit verbundenen Schwierigkeiten von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgegangen. Ebenso meint der Bw., es habe nach diesen Ereignissen die Vermietung „neu“ begonnen“ werden müssen. Diese Betrachtung ist bei den vorliegenden Abläufen auch nicht von der Hand zuweisen und bietet sie dem Bw. eine neue Chance, alles daran zu setzen, seine nun „volle“ Vermietung von drei Wohnungen ab 2003 „in die Gewinnzone zu bringen“. Folgt man jetzt dieser Betrachtung, so ist ab 2003 ein neuer Zeitraum der Vermietung anzunehmen.

Bei der „großen Vermietung“ ist nach **§ 2 Abs. 3 LVO II** das Vorliegen der Absicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn geplant ist, zu einem „*absehbaren*“ Zeitraum zu beurteilen. Als „*absehbarer Zeitraum*“ gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Die Vermietung der dritten Wohnung hat sich auch im Rahmen der „neuen“ Vermietung ab 2003 hinausgezogen. Der Zinsaufwand ist angestiegen. Bei den vom Finanzamt zugrunde gelegten Zahlen in der Berufungsvorentscheidung würde – gerechnet ab 2003 – im Jahr 2021 (also nach 19 Jahren) ein Gesamtverlust von rd. € 20.000,00 verbleiben. Um diesen Gesamtverlust innerhalb von 28 Jahren abdecken zu können, müsste in den verbleibenden neun Jahren jährlich ein Gewinn von rd. € 2.222,00 erwirtschaftet werden; dies ist aber nach den bisherigen Entwicklungen als nicht realistisch einzustufen. Daher war die Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 nicht unzutreffend, vorläufig von Liebhaberei auszugehen.

Nach all dem Gesagten war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2004 als unbegründet abzuweisen. Um sich ein genaueres Bild über das Einhalten der prognostizierten Zahlen (unter Vollauslastung) verschaffen zu können, werden die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vorläufig erlassen.

B. UMSATZSTEUER 1996 bis 2002:

Zumal entsprechend **§ 6 LVO I** Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann, ist im gegenständlichen Fall die Unternehmereigenschaft des Bw. für die Jahre 1996 bis 2002 zu bejahen. Es werden daher die in den zuvor erlassenen Umsatzsteuerbescheiden veranlagten und bereits in der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2002 festgesetzten Beträge in Ansatz gebracht.

Demzufolge war der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2002 Folge zu geben.

C. UMSATZSTEUER 2003:

Diesbezüglich ist wie in der Berufungsvorentscheidung vorzugehen. Angesichts des Widerrufs des Regelbesteuerungsantrages am 22. November 2002 ist der Bw. ab 2003 Kleinunternehmer. Daher ist entsprechend § 12 Abs. 10 UStG 1994 die Berichtigung von Vorsteuern von insgesamt € 2.206,04 (unstrittige Berichtigung laut angefochtenem Umsatzsteuerbescheid 2003 für D. von € € 850,92, weiters Berichtigung für G. von € 1.355,12) zu erfassen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 ist als unbegründet abzuweisen und gleichzeitig der Bescheid zum Nachteil des Bw. (Berichtigung betreffend G.) abzuändern.

Beilagen: 8 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 10. Juni 2009