

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des F.M., 9587 K., 62, vertreten durch Drobisch, Singer und Katschnig Steuerberatungs GmbH, 9020 Klagenfurt, St. Veiter Ring 51, vom 24. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 11. März 2004 betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 sowie Einkommensteuer 1997 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Alleineigentümer der am 20. Jänner 1977 im Schenkungswege erworbenen Liegenschaft S-str. 49 in L.. Weiters hatte der Bw. gemeinsam mit seiner geschiedenen Ehegattin den Hälftanteil an einem Haus in W., T-str.. 61, dem die Ex-Gattin dem Bw. im Zuge des Gütertrennungsverfahrens am 24. Oktober 2002 ablöste. Im September 2003 wurde die Ehe geschieden.

Nach diversen Umbauarbeiten am Gebäude in L. begann der Bw. im Jänner 1998 mit der Vermietung dieses Gebäudes. Am 29. November 2002 veräußerte der Bw. die Liegenschaft.

Im Veranlagungsakt lieben folgende Mietverträge auf:

Mietvertrag vom	Mieter	auf die Dauer von	EG bzw. 1. Stock
a. 14. Jänner 1998	I.K.	drei Jahren	Erdgeschoß
b. 15. Okt. 1998	G.A.	drei Jahren	Erdgeschoß
c. 1. Juni 2000	P.G.	drei Jahren	Erdgeschoß
d. 1. Jänner 2001	N.T.	drei Jahren	1. Stock

e. 1. Juni 2001	R.d.P.	einem Jahr	Erdgeschoß
-----------------	--------	------------	------------

In den Steuererklärungen 1997 bis 2002 wies der Bw. folgende Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit aus:

Beträge in S	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Einnahmen	0	33.409,00	50.727,00	66.523,00	69.828,00	70.799,36
Betriebskosten		7.932,00		14.643,00	11.212,00	15.747,42
Summe Einnahmen>	0	41.341,00	50.727,00	81.166,00	81.040,00	86.546,78
Instandh. 1/10 ex 1997	32.887,00	32.887,00	32.887,00	32.887,00	32.887,00	32.887,00
Dachrep. 1998 1/10		7.437,00	7.437,00	7.437,00	7.437,00	7.437,00
Afa		2.550,00	2.550,00	2.550,00	2.550,00	2.550,00
Instandhaltung		10.886,00	20.693,00	27.553,00		
Inserate		4.472,00	1.817,00	2.636,00	950,00	1.206,50
Versicherung		2.467,00	2.222,00	2.222,00	2.224,00	1.979,42
Wasser		1.700,00	1.761,00	1.709,00	1.567,00	3.456,72
Kanal		2.064,00	4.474,00	2.300,00	2.703,00	2.777,10
Müll		2.106,00		1.070,00	1.253,00	1.227,97
Kaminfeger		346,00	277,00		288,00	
Erdgas		11.054,00	9.313,00			
Telefon		1.808,00	1.248,00			
Werkzeuge			7.880,00	1.417,00		
Büromaterial			248,00	656,00		125,08
Heizung				11.075,00	12.665,00	17.215,24
Inst. Zaun u Stützm				9.507,00	28.065,00	16.904,12
Inst. Stiege u Pflaster				10.539,00		
Porto				98,00		175,17
Zinsen				5.173,00	4.336,00	3.500,07
Grundsteuer				1.325,00	1.325,00	1.325,00
Strom					803,00	10.934,35
GWG						1.751,96
Summe Ausgaben	32.887,00	79.777,00	92.807,00	120.154,00	99.053,00	105.452,7
Einn. abzgl. Ausg.	-32.887,00	-38.436,00	-42.080,00	-38.988,00	-18.013,00	-18.905,9
Ergebnisse in €	-2.389,99	-2.793,25	-3.058,07	-2.833,37	-1.309,06	-1.373,95

An Vorsteuern machte der Bw. S 4.054,80 (1997), S 21.741,00 (1998), S 9.454,70 (1999), S 15.025,82 (2000), S 9.106,48 (2001) und €753,91 (2002) geltend. 2002 berichtigte der Bw. infolge der Veräußerung der Liegenschaft gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 die Vorsteuern iHv

€ 2.452,43. An Fremdmittel soll der Bw. S 100.000,00 aufgenommen und ab April 2000 iHv mtl. S 3.000,00/ € 218,00 zurückgezahlt haben.

Das Finanzamt veranlagte im endgültigen Umsatzsteuerbescheid 1997 sowie in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2001 und Einkommensteuerbescheiden 1997 bis 2001 erklärungsgemäß.

Nach Einlangen der Steuererklärungen für 2002 qualifizierte das Finanzamt in den endgültigen Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 sowie Einkommensteuer 1997 bis 2002 die Vermietung als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (LVO) idF BGBl. II 358/1997. 1997 bis 2001 seien ausschließlich Werbungskostenüberschüsse von insgesamt S 170. 403,00 angefallen, der ausgewiesene Werbungskostenüberschuss für 2002 habe € 1.373,94 betragen.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000 sowie die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2002 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die Vermietung objektiv eine Einkunftsquelle sei, dokumentiert durch die Prognoserechnung. 1997 habe er mit Instandsetzungsaufwendungen begonnen, ab 1998 seien konkrete Mietverträge vorhanden. Die bis zum Verkauf im Jahr 2002 erwirtschafteten Verluste von € 13.757,61 seien im Wesentlichen durch hohe Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten der Anfangsjahre bedingt gewesen, die in der Prognoserechnung durch die Normal-Afa berücksichtigt seien.

Er habe das Haus 2002 veräußert, weil er mit seiner Gattin in Trennung gewesen sei, wegen der mit dem Scheidungsverfahren verbundenen finanziellen Folgen habe er die Bewirtschaftung des Hauses aufgegeben. Der Notverkauf widerspreche nicht der Tatsache, dass es sich ursprünglich um die geplante Schaffung einer Einkunftsquelle gehandelt habe.

Der Bw. legte folgende Prognoserechnung vor:

	Mieteinnahmen	Abschr.	Instand- setzung als Afa	Instand- haltung	Sonstiges	Summe Werbungs- kosten	Steuerliches Ergebnis	Auswirkung insgesamt
in €							in €	
1997			-359			-359	-359	-359
1998	2793	-185	-440	-791	-1891	-3307	-513	-872
1999	3686	-185	-440	-1504	-2125	-4254	-567	-1439
2000	5899	-185	-440	-3459	-2157	-6241	-343	-1782
2001	5889	-185	-440	-2040	-2228	-4893	997	-785
2002	6290	-185	-440	-1228	-3505	-5358	932	<b>147</b>
2003	6300	-185	-440	-1000	-3000	-4625	1675	1822
2004	6000	-185	-440	-1000	-3000	-4625	1375	3197
2005	6000	-185	-440	-1000	-3000	-4625	1375	4572
2006	6000	-185	-440	-1000	-3000	-4625	1375	5947
2007	6000	-185	-440	-3000	-3000	-6625	-625	5322
2008	6000	-185	-440	-3000	-3000	-6625	-625	4697
2009	6000	-185	-440	-1000	-3000	-4625	1375	6072
2010	6100	-185	-440	-1000	-3200	-4825	1275	7347

2011	6100	-185	-440	-1000	-3200	-4825	1275	8623
2012	6100	-185	-440	-1000	-3200	-4825	1275	9898
2013	6100	-185	-440	-3000	-3200	-6825	-725	9173
2014	6200	-185	-440	-5000	-3200	-8825	-2625	6548
2015	6200	-185	-440	-1500	-3200	-5325	875	7423
2016	6200	-185	-440	-1500	-3200	-5325	875	8298
2017	6200	-185	-440	-1500	-3200	-5325	875	9173
2018	6200	-185	-440	-2000	-3200	-5825	375	<b>9548</b>

In der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 sowie Einkommensteuer 1997 bis 2002 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass ungewolltes Einstellen der Tätigkeit nicht automatisch zur Anerkennung als Einkunftsquelle führe. Es würde sich um keinen Notverkauf handeln, denn die Liegenschaft sei im November 2002 verkauft, die Scheidung aber erst im September 2003 abgewickelt worden. Anlässlich der Scheidung sei es mit Ausnahme der Unterhaltsverpflichtungen laut Vergleich vom 12. September 2003 zu keinen Zahlungsverpflichtungen des Bw. gegenüber seiner Gattin gekommen. Den Hälftenanteil des Bw. der gemeinsamen Ehegattenwohnung in W. habe die Ehegattin samt dem darauf befindlichen Pfandrecht übernommen. Da der Bw. die Tätigkeit auf Grund eines freiwilligen Entschlusses eingestellt habe, liege Liebhaberei vor.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Feber 2005 teilte der Bw. mit, dass er die Vermietung ursprünglich auf unbestimmte Zeit für seine Altersvorsorge geplant hätte. Aus dem Schreiben der Rechtsanwälte Denzel & Partner vom 13. August 2001 würde hervorgehen, dass die Ehegattin die gemeinsame Liegenschaft habe übernehmen wollen. Der Bw. hätte eine sich aus dem Schätzgutachten ergebende Ausgleichszahlung leisten sollen. Zu diesem Zeitpunkt sei von einer Zahlung des Bw. an seine Exgattin auszugehen gewesen. Das Gütertrennungsverfahren habe von September 2001 bis zum konkreten Vertragsabschluss im Oktober 2002 gedauert. Da der Ausgang des Verfahrens bzw. der letzten Einigung nicht vorhersehbar gewesen sei, habe der Bw. im Juli 2002 begonnen, Käufer für die Liegenschaft zu bekommen, um erforderlichenfalls die entsprechenden Barmittel für den Erwerb seines Hälftenanteils zu besitzen. Bis zur endgültigen Vereinbarung sei es für den Bw. in keine Weise absehbar gewesen, dass letztendlich seine Ex-Gattin den Hälftenanteil übernehmen werde. Vereinbarungen seien wiederholt geändert bzw. widerrufen worden. Mit einer Auszahlung von seiner Ex-Gattin habe er nicht rechnen können.

Ab Juli 2002 habe er konkrete Verkaufsmaßnahmen gesetzt. Die Unsicherheit des Ausgangs betreffend die gemeinsame Liegenschaft, Unterhaltsforderungen der Kinder, Kosten des Scheidungsverfahrens, ständige Änderungen bzw. Widerrufe von getroffenen Vereinbarungen und das Bedürfnis nach Beendigung des "Rosenkrieges" seien letztlich ausschlaggebend für den Verkauf gewesen, um mit den vorhandenen Barmitteln Entscheidungen mit finanziellem Handlungsspielraum treffen zu können.

Der Käufer habe bereits im Sommer 2002 konkretes Interesse gezeigt. Man habe bei Einigung über die Preisvorstellungen auch eine mündliche Vereinbarung getroffen, den

Verkauf durchzuführen. Ex post betrachtet sei der Verkauf im November 2002 wegen der Ablöse mit 24. Oktober 2002 nicht mehr notwendig gewesen. Anders als Güter des täglichen Bedarfs ließen sich Liegenschaften nicht von heute auf morgen verkaufen. Im maßgeblichen Zeitpunkt der Verkaufsentscheidung habe der Bw. eine eindeutige Unwägbarkeit vor Augen gehabt. Dem Bw. sei ex ante betrachtet nicht zuzumuten, wegen der Ablöse durch die Gattin einen Monat vor Verkauf des Vermietungsobjektes vom Verkauf zurückzutreten, da für ihn ex post betrachtet die Unwägbarkeit eventuell weggefallen bzw. für ihn nicht vorhersehbar gewesen sei, dass es durch eine kasuistische Auslegung der "Unwägbarkeit" durch die Finanzverwaltung zu gravierenden negativen steuerlichen Auswirkungen kommen könnte.

Ohne Scheidungsverfahren wäre es nie zum Verkauf gekommen, sie sei eine Unwägbarkeit gewesen. Die bis zu diesem Zeitpunkt vorhandene langfristige Überschussfähigkeit der Liegenschaft habe auch das Finanzamt nie bestritten.

Mangels Notariatsaktes der Ablösevereinbarung habe sich rd. 14 Tage nach der Ablösevereinbarung die Rechtsunwirksamkeit herausgestellt. Einen zur Sanierung dieses Mangels im Jänner 2003 beim Notar vereinbarten Termin habe die Ex-Gattin nicht wahrgenommen. Zum 24. Oktober 2002 sei somit keineswegs sicher gewesen, dass die Sache "ausgestanden" sei. Erst durch die Scheidung im September 2003 sei der Mangel offensichtlich bereinigt gewesen. Das Nicht-Nachholen des Notariatsaktes beweise ein hohes Maß an Unsicherheit, also ein objektives und subjektives Bestehen der Unwägbarkeitsauswirkungen noch ein Jahr nach der Ablöse.

Weiters hätten seine Gattin vorerst € 750,00 und seine beiden Kinder € 350,00 bzw. € 400,00 an Unterhalt gefordert, endgültig habe er jedem € 350,00 zu leisten. Diese Belastungen sowie die Kosten des Scheidungsverfahrens hätten ab Sommer 2002 den Bw. vor die Tatsache gestellt, dass 2/3 seines Pensionseinkommens für Unterhaltsleistungen aufzuwenden seien.

Zumal die Vermietung auf Grund der unwidersprochenen Prognoserechnung jedenfalls eine Einkunftsquelle sei, wäre vom Finanzamt nicht einmal auf eine Unwägbarkeit abzustellen gewesen, da bereits 2002 eine Einkunftsquelle mit einem Gesamtüberschuss iHv € 147,00 vorgelegen sei.

Aus dem vom Bw. vorgelegten Schriftwechsel des Scheidungsverfahrens sowie aus seinen Ausführungen geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

2. August 2001	Bw. kauft Liegenschaft in K. /F. um S 328.000,00
13. August 2001	Die Ex-Gattin wäre mit der Schätzung durch Frau Z. einverstanden, sofern die Ex-Gattin die Liegenschaft durch Schuldübernahme und eine allfällige Ausgleichzahlung leiste
Dezember 2001	Auszahlung einer Lebensversicherungssumme (an den Bw.)
28. Jänner 2002	Ex-Gattin bereit, S 600.000,00 zu zahlen, sonst begehre sie <del>lebenlässliche Wohnunterkunft</del>

	lebenslängliches Wohnungsrecht
8. Feber 2002	Gegenvorschlag des Bw.: Bw. zahlt S 1 Mio. gegen Alleineigentum der Liegenschaft, Ex-Gattin könnte eventuell noch ein Jahr im Haus wohnen bleiben, alternativ Verkauf des Hauses und Aufteilung des Erlöses je zur Hälfte
20. Feber 2002	Gegenvorschlag der Ex-Gattin (lt. Schreiben vom 28. Feber 2002)
22. Feber 2002	Ex-Gattin will Bw. Alleineigentum geben gegen lebenslängliches Fruchtgenussrecht
28. Feber 2002	Wiederholt Bw. seinen Vorschlag, S 1 Mio. zu zahlen und Schulden zu übernehmen, Alternativ: Ex-Gattin müsste S 850.000,00 zahlen und Schulden übernehmen
11. März 2002	Ex-Gattin bietet an, S 798.000,00 bar zu erlegen, andernfalls begeht sie lebenslängliches Wohnungsrecht
26. April 2002	Ex-Gattin bereit, S 850.000,00 zu bezahlen, begeht die Hälfte der im Dezember 2001 zur Auszahlung gelangenden Lebensversicherung
20. Juni 2002	Ex-Gattin mit Unterhaltsreduktion nicht einverstanden, weiters fordert sie die Hälfte der Kosten für Kanalanschlusskosten und den Landeskredit
"Sommer 2002"	Interesse des potentiellen Käufers für die Liegenschaft in L.
3. Juli 2002	"Die Vorstellungen Ihres Herrn Mandanten sind für meine Klientin nicht akzeptabel .... " Gerichtliches Vorgehen wegen der Kosten für den Kanal angekündigt
8. August 2002	Ex-Gattin teilt Bw. mit, dass sie nicht wieder zur Aufnahme der häuslichen Gemeinschaft bereit ist. Er hat kein dringendes Wohnbedürfnis, ist seit über einem Jahr ausgezogen. Zutritt ohne Zustimmung untersagt. Ex-Gattin bereit, dem Bw. den Hälftenanteil um den vereinbarten Preis abzukaufen.
24. Oktober 2002	Übernahme des Hälftenanteiles am Haus in W. durch die Ex-Gattin
29. Nov. 2002	Verkauf der Liegenschaft in L. durch den Bw.
23. April 2003	Ex-Gattin mit Reduzierung des Unterhalts nicht einverstanden. Zur Scheidung bereit, im Zuge dieser könnte dann auch Übertragung der Liegenschaft geregelt werden.
13. Oktober 2003	Unterhaltsvergleiche mit den Kindern

Abgesehen vom Verkauf sei einer weiteren Vermietung entgegengestanden, dass das Scheidungsverfahren genau zwei Jahre gedauert habe. Der Hausverkauf sei ungefähr zur Hälfte des gesamten Verfahrens erfolgt. Während der gesamten Zeit sei die Ablöse des Hälftenanteiles der gemeinsamen Liegenschaft im Zustand der Rechtsunsicherheit und ebenso sei die Finanzierung der Ablöse nicht gesichert gewesen.

In seiner Stellungnahme erblickte das Finanzamt im Verkauf der Liegenschaft keinen Notverkauf. Der Hälftenanteil der gemeinsamen Liegenschaft W. hätte nicht nur mit dem Erlös

aus der Veräußerung der Liegenschaft abgekauft werden können. Aus den Unterlagen des Bw würde im völligen Gegensatz zu den Ausführungen des Bw hervorgehen, dass von Anfang an die Ex-Gattin den Hälftenanteil habe übernehmen wollen, Streit habe lediglich über die Höhe der Ausgleichszahlung bestanden. Das von der Ex-Gattin begehrte lebenslängliche unentgeltliche Nutzungsrecht für die Übertragung des Hälftenanteiles der Ehegattenwohnung sei für den Bw. wegen der Nichtverfügbarkeit zu Lebzeiten der Ex-Gattin unannehmbar und als Druckmittel zur Übertragung des Hälftenanteiles an die Ex-Gattin zu den von ihr vorgeschlagenen Konditionen anzusehen gewesen.

Den bereits im Schreiben vom 28. Februar 2002 des Dr. G. gemachten (Verkaufs)vorschlag habe die Ex-Gattin mit Schreiben vom 26. April 2002 akzeptiert und sei er in der Folge auch tatsächlich umgesetzt worden. Eine nochmalige akzeptierende Bestätigung finde sich im Schreiben des Dr. O. vom 8. August 2002 an Dr. G..

Den einzigen (Gegen)Vorschlag zur Übernahme des Liegenschaftshälftenanteiles durch ihn habe der Bw. im Schreiben vom 8. Februar 2002 - offenbar zur Erhöhung der von der Gattin angebotenen Ausgleichszahlung aus taktischen Gründen - gemacht, im gleichen Schreiben habe er bereits als zweite Variante den Hausverkauf und die Teilung des Verkaufserlöses je zur Hälfte angeboten. Laufende Änderungen der Verträge hätte es nicht gegeben, es seien nur die Übernahmekonditionen verhandelt worden.

Der Verkauf des Vermietungsobjekts L. wäre zur Aufbringung des Ablösepriees nicht unabdingbar notwendig gewesen, da der Bw. zB im August 2001 über Mittel verfügt habe, ein Baugrundstück in K. /F. um S 328.000,00 zu erwerben; weiters habe er im Dezember 2001 eine Lebensversicherung ausbezahlt erhalten. Ein Notverkauf liege nicht vor, somit auch um keine (nicht im Einflussbereich des Bw liegenden) Unwägbarkeit.

Der auf der Umstellung der Zehntelabschreibung auf die Normal-Afa basierende Gesamtüberschuss iHv € 147,00 sei ein "prognostizierter Gesamtüberschuss" zur Feststellung der Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses in einem "absehbaren" Zeitraum. Der Bw habe jedoch seine Betätigung beendet, weshalb ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliege und nur die tatsächlichen, nicht "korrigierten" Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen seien, die 1997 bis 2002 - € 13.758,00 betragen würden. Die Ansicht könne nicht geteilt werden, dass auf Grund des prognostizierten Gesamtüberschusses iHv € 147,00 die Frage der Unwägbarkeit nicht von Belang sei, da ansonsten in solchen Fällen auch jeweils von vornherein bei auf begrenzte Zeit geplanten Tätigkeiten diese systemwidrig einer Liebhabereibeurteilung entzogen würden.

Im Schreiben vom 9. Mai 2005 hielt der Bw. diesen Ausführungen entgegen, dass kein "Notverkauf", sondern nur "Unwägbarkeiten" gefordert seien. Es liege ein "abgeschlossener Zeitraum" vor, in dem nur die entsprechend Pkt. 7.2.2. LVO zu adaptierenden Ergebnisse von 1997 bis 2002 zu betrachten seien, die € 147,00 ausmachen würden. Es wäre widersinnig, bei

der Beurteilung a priori von ebensolchen bereinigten Ergebnissen auszugehen, jedoch im nachhinein wieder nicht bereinigte Ergebnisse als entscheidungsrelevant anzusehen. Dies wäre nur bei einer von vornherein auf begrenzte Dauer geplanten Vermietung möglich. Ein solcher Plan sei aufgrund der doch relativ langen Vermietungszeit nicht einmal in Ansätzen erkennbar. Weiters müsste unterstellt werden, dass der Bw trotz offensichtlich komplexer Gesetze und Richtlinien "ein steuerliches Konzept" im Auge gehabt hätte, welches unter Einbeziehen einer eineinhalbjährigen Scheidung und dem damit verbundenen Rosenkrieg ein steueroptimales Ergebnis als dauerndes Ziel gehabt hätte. Wegen des Gesamtüberschusses iHv € 147,00 sei die Frage Scheidung als UnwÄgbarkeit obsolet.

Das Finanzamt hielt an seiner Auffassung fest und gab noch bekannt, dass es keine Anhaltspunkte dafür gehabt hätte, dass der Bw. die Vermietung von vornherein nur auf rd. fünf bis sechs Jahre geplant gehabt hätte.

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

Einkommen ist gemäß **§ 2 Abs. 2 erster Satz EStG 1988** der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach **§ 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind zufolge des **Abs. 4 der Gesetzesstelle** bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in den zitierten Bestimmungen ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert. (Vgl. VwGH vom 3.7.1996, Zi. 93/13/0171).

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 3** der Liebhabereiverordnung (**LVO**), **BGBI. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997**, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 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).

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Instandsetzungsaufwendungen sind gemäß **§ 28 Abs. 2 EStG 1988** jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Nach **§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994** gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Vorauszuschicken ist, dass eben wegen der in den Jahren 1997 bis 2002 angefallenen Jahresverluste entgegen der Ansicht des Bw. jedenfalls die LVO anzuwenden ist.

Im gegenständlichen Fall erzielte der Bw. aus der Vermietung 1997 bis 2002 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv € 13.758,00, der bei Umstellung der Zehntelabsetzung auf die Normal-Afa einem Gesamteinnahmenüberschuss iHv € 147,00 ergeben hat. Laut seiner Prognoserechnung gelangte der Bw. nach Ablauf des 22. Jahres zu einem Gesamtüberschuss iHv € 9.548,00.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 ausführt, ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerten. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Täglichen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (vgl. auch das Erkenntnis vom 24. 6. 1999, 97/15/0082).

Die Übertragung einer Einkunftsquelle hat für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen **wirtschaftlichen Gesamterfolg** abzuwerfen. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Die Behörde kann allerdings idR keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung **unbegrenzt** (bzw. **zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses**) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen **zeitlich begrenzten Zeitraum geplant** hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den **Nachweis** dafür zu erbringen, dass die Vermietung **nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant** gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst **nachträglich**, insbesondere durch den **Eintritt konkreter Unwägbarkeiten**, ergeben hat (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 24. 6. 1999, 97/15/0082 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, weiters VwGH vom 23. 11. 2000, 95/15/0177, 0178). In diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0017, und die dort zitierte Judikatur, sowie VwGH vom 24. 6. 1999, 97/15/0082).

Maßgeblich für den "abgeschlossenen Zeitraum" ist also, ob der Bw. die Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant hatte oder diese unbefristet oder zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses betreiben wollte. Das Finanzamt hat Anhaltspunkte für eine von vornherein befristete Tätigkeit nicht gefunden. Es stützte den "abgeschlossenen Zeitraum" ausschließlich auf das Faktum der auf einem privaten Entschluss des Bw. basierenden Veräußerung der Liegenschaft. Zumal der Verkauf vor Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses der Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit nicht entgegenstehen muss, ist der Verkauf allein nicht geeignet, den "abgeschlossenen Zeitraum" zu begründen (vgl. VwGH vom 3. 7. 2003, 99/15/0017). Wenn auch nach Ansicht des VwGH der aus privaten Gründen veranlasste Verkauf im Erkenntnis vom 27. 4. 2000, 99/15/0012, nicht dazu führen durfte, ohne weitere Feststellungen vom "abgeschlossenen Zeitraum" auszugehen, weil auch den im privaten Lebensbereich gelegenen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommen kann, so stellt sich dennoch die Frage, ob im gegenständlichen Fall von einer "Unwägbarkeit" auszugehen ist. Denn der Bw. – diese Ansicht teilt auch der Bw. – war keinesfalls finanziell gezwungen, die Liegenschaft zu verkaufen. Dass der mit der Vermietung beabsichtigte Zweck der Altersversorgung durch das Scheidungsverfahren "vereitelt" worden wäre, lässt sich angesichts des Umstandes, dass der

Bw. bereits vor seinem Scheidungsverfahren und vor Erwerb der Liegenschaft in K. mit Unterhaltsansprüchen konfrontiert war, nicht nachvollziehen. Denn in den Veranlagungsakten liegt ein Beschluss des Bezirksgerichtes V. auf, mit dem der vom Bw. an seine mj. Kinder, S.M. und O.M., zu leistende Geldunterhaltsbetrag von bisher S 5.000,00 je Kind ab 1. Jänner 1998 auf S 4.760,00 je Kind herabgesetzt wurde. Dies lässt den Schluss zu, dass der Bw. sich nicht erst auf Grund eines nachträglich eingetretenen, unvorhersehbaren Ereignisses zum Verkauf entschlossen hat, sondern dieser auf Grund diverser familiärer Entwicklungen allenfalls schon zu Beginn der Vermietung nicht ausgeschlossen war bzw. sich dann im Zuge der Scheidung ergeben hat und letztendlich umgesetzt wurde. Dies ließe dann aber die vom Finanzamt vertretene Ansicht keineswegs unschlüssig erscheinen, in der Scheidung bzw. den sonstigen Nebenumständen keine "Unwägbarkeit" iS eines nachträglich eingetretenen Ereignisses zu erblicken und nur die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse der Jahre der Vermietung für die Beurteilung heranzuziehen.

Aber selbst wenn man in der Scheidung samt ihren (finanziellen) Konsequenzen eine Unwägbarkeit erblicken und die Vermietung – gedanklich und rechnerisch - fortführen wollte, kann aus einem anderen Grund dem Begehrten des Bw. dennoch kein Erfolg beschieden sein. Der Bw. erreichte die € 147,00 bzw. € 9.500,00 durch eine Umstellung der Zehntelabschreibungen für die Instandsetzungsaufwendungen der Jahre 1997 und 1998 auf die Normal-Afa. Weder dem Gesetz noch der LVO ist eine solche "Adaptierung" der Instandsetzungsaufwendungen zu entnehmen, sondern stützt sich der Bw. ausschließlich auf die LVO. 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 Begehrten des Bw. nicht nachgekommen werden. Denn in dem für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung maßgeblichen Pkt. 8 der LRL, "Gesamtüberschuss", ist nur die Umstellung der Zehntel- und Fünfzehntelabschreibungen 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 vorgesehen, nicht aber jene der Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988. Wenn auch in dem vom Bw. ins Treffen geführten Pkt. 7.2.2. ausgeführt wird, "In allen anderen Fällen (Anm.: Pkt. 7.2.1. behandelt zeitlich begrenzte Beteiligungen) ist das Jahresergebnis von den Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen.", so werden beim "Gesamtgewinn", Pkt. 7 der LRL, immer nur "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" einer Korrektur unterzogen. Instandsetzungsaufwendungen gehören jedoch vom Gesetzeswortlaut her nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Wenn man nun die Zehntelabschreibungen nicht umstellt, so hätte die vorgelegte Prognoserechnung folgendes Bild:

	Mieteinnahmen	Abschr.	Instandsetzung	Instandhaltung	Sonstiges	Summe Werbungskosten	Steuerliches Ergebnis	Auswirkung insgesamt
in €						in €		
1997			-2.389,99			-2.389,99	-2.389,99	-2.389,99
1998	2.793	-185	-2.930,46	-791	-1.891	-5.797,46	-3.004,46	-5.394,45
1999	3.686	-185	-2.930,46	-1.504	-2.125	-6.744,46	-3.058,46	-8.452,91
2000	5.899	-185	-2.930,46	-3.459	-2.157	-8.731,46	-2.832,46	-11.285,37
2001	5.889	-185	-2.930,46	-2.040	-2.228	-7.383,46	-1.494,46	-12.779,83
2002	6.290	-185	-2.930,46	-1.228	-3.505	-7.848,46	-1.558,46	<b>-14.338,29</b>
2003	6.300	-185	-2.930,46	-1.000	-3.000	-7.115,46	-815,46	-15.153,75
2004	6.000	-185	-2.930,46	-1.000	-3.000	-7.115,46	-1.115,46	-16.269,21
2005	6.000	-185	-2.930,46	-1.000	-3.000	-7.115,46	-1.115,46	-17.384,67
2006	6.000	-185	-2.930,46	-1.000	-3.000	-7.115,46	-1.115,46	-18.500,13
2007	6.000	-185	-540,47	-3.000	-3.000	-6.725,47	-725,47	-19.225,6
2008	6.000	-185		-3.000	-3.000	-6.185	-185	-19.410,6
2009	6.000	-185		-1.000	-3.000	-4.185	1.815	-17.595,6
2010	6.100	-185		-1.000	-3.200	-4.385	1.715	-15.880,6
2011	6.100	-185		-1.000	-3.200	-4.385	1.715	-14.165,6
2012	6.100	-185		-1.000	-3.200	-4.385	1.715	-12.450,6
2013	6.100	-185		-3.000	-3.200	-6.385	-285	-12.735,6
2014	6.200	-185		-5.000	-3.200	-8.385	-2.185	-14.920,6
2015	6.200	-185		-1.500	-3.200	-4.885	1.315	-13.605,6
2016	6.200	-185		-1.500	-3.200	-4.885	1.315	-12.290,6
2017	6.200	-185		-1.500	-3.200	-4.885	1.315	-10.975,6
2018	6.200	-185		-2.000	-3.200	-5.385	815	-10.160,6
Summe	122.257	-3.885	-29304,6	-37.522	-61.706	-132.417,6	-10.160,6	

Wenn nun nach Ablauf des Berufungszeitraumes ein Werbungskostenüberschuss iHv rd. 14.300,00 und nach Ablauf des Jahres 2018 ein solcher von rd. € 10.100,00 (Gesamtüberschuss lt. Bw. € 9.548,00 zuzüglich € 9.599,00 für "Instandsetzung als Afa" abzüglich € 29.305,00 für "Instandsetzung") verbleibt, kann aber von einer Einkunftsquelle nicht mehr ausgegangen werden. Die im Berufungszeitraum ausgewiesenen Werbungskostenüberschüsse sind folglich nicht zu erfassen.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH vom 24.4.2002, 96/13/0191). Der VfGH hat im Erkenntnis vom 20. Juni 2001, B 2032/99 entschieden, dass die in § 6 LVO enthaltene Klarstellung - Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht ist nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO anzunehmen - nur ausdrücke und konkretisiere, was § 2 Abs. 5 Z 2 UStG in verfassungskonformer Auslegung schon immer zu entnehmen gewesen sei. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage konnte auch hinsichtlich der Umsatzsteuer keine andere Beurteilung zum Tragen kommen. Es sind daher die aus der Vermietung des Hauses resultierenden Erlöse und Vorsteuern in den Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2000 nicht in Ansatz zu bringen.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 12. Juli 2005