



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der G, vertreten durch C,

I. vom 9. Jänner 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 21. Dezember 2000 betreffend Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer 1997 und 1998  
und

II. vom 29. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 22. Juli 2002 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000

### **entschieden:**

Die Berufung gegen Einkommensteuer für 1996 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1997, 1998 und 2000 sowie betreffend Einkommensteuer für 1997, 1998 und 2000 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben Umsatzsteuer für 1997, 1998 und 2000 sowie Einkommensteuer für 1997, 1998 und 2000, jeweils dargestellt in ATS und umgerechnet in €, sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren in der ersten Instanz

Die Berufungswerberin (Bw) war im Streitzeitraum als Beratungslehrerin nichtselbständig und daneben als Psychotherapeutin selbständig sowie mit mehreren Objekten allein, mit einem Objekt im Zusammenschluss einer KEG, vermietend tätig.

**I.1.** Für die Jahre 1996 bis 1998 wurde bei ihr gemäß § 151 Abs 1 BAO eine die Steuern vom Umsatz und Einkommen umfassende Prüfung der Aufzeichnungen durchgeführt. Die dazu getroffenen Feststellungen sind dem Bericht des Prüfers vom 30. November 2000, AB-Nr. Bp 102085/99, zu entnehmen, im Einzelnen die folgenden:

**Umsatzsteuer 1996:** Eine Wiederaufnahme des Verfahrens unterblieb.

**Umsatzsteuer 1997 und 1998** (soweit die Feststellungen bestritten werden):

Tz 14 – Eigenverbrauch Wohnung in V, wochenweise vermietet:

Feststellung eines Eigenverbrauches 1998 für Eigenbenützung von S 25.658,00 (Wohnung) bzw. S 480,00 (Mobiliar), diese Werte wurden den vereinnahmten Entgelten hinzugerechnet.

Tz 15 – Teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug – Vorsteueraufteilung (Objektnutzung zur Ordinationsvermietung bzw. zur Durchführung eigener Psychotherapien):

Die BP teilte in beiden Jahren die auf die gemischt genutzte Wohnung entfallenden Vorsteuern gemäß § 12 Abs 5 Z 1 UStG 1994 nach dem Verhältnis der Umsätze auf.

**Überschussermittlung V+V, 1996 – 1998:**

Tz 19 – Architektenhonorare, Inventarnummern 3 und 4 („Anschaffung: 01/1993“):

Der BP waren keine dem Anlagenverzeichnis entsprechenden Unterlagen (Honorarnote) vorgelegt worden; unter Hinweis auf § 18 Abs 10 UStG 1994 (Aufbewahrungsfrist für Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG betreffen: 12 J.) wurden die geltend gemachten Abschreibungsbeträge von der BP nicht anerkannt.

Tz 22 – AfA-Basis:

1997 wurde in V, eine Eigentumswohnung angekauft (Übergabe im Dezember). Der Kaufpreis wurde inklusive USt aktiviert und auf die Nutzungsdauer von 65 Jahren abgeschrieben. Die BP ermittelte die AfA-Basis vom Nettokaufpreis, abzüglich eines – bisher nicht ausgeschiedenen – Grundanteils (20 % „lt. gängiger Verwaltungspraxis“) und aktivierte die bisher sofort abgeschriebenen Nebenkosten 1998 nach demselben Schema. Die Nutzungsdauer wurde mit 67 Jahren angenommen.

Tz 24 – Zinsenaufwand:

Zinsenaufwendungen 1996 iHv S 196.745,00 standen lt. BP im Zusammenhang mit Fa.W erfasst in einem anderen FA, wo ein verlorener Liebhabereistreit zur Geltendmachung der Aussetzungszinsen durch die Bw führte. Zinsenaufwendungen 1997 und 1998 betrafen Zinsen aus der Beteiligung P (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durch ein anderes Lagefinanzamt). Die Zinsenaufwendungen wurden nicht anerkannt und deren Geltendmachung bei dem die entsprechenden Feststellungsakten führenden Finanzamt angeregt.

Das Finanzamt erließ in rechtskräftig wieder aufgenommenen Verfahren den

Prüferfeststellungen entsprechende neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für 1997 und 1998 sowie Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998.

**I.2.** Die Bw erhob dagegen mit dem, „RM gegen E-und U-SB (= *Sachbescheide*) 1996 bis 1998“ übertitelten Schriftsatz vom 9. Jänner 2001 Berufung und begründete ihre gegen die oben erwähnten Feststellungen gerichteten Änderungsbegehren wie folgt:

**zu Tz 14** – 1998 seien die Eheleute zwar dort (in V) gewesen, um die Wohnung weiter einzurichten, von einer regulären Nutzung im Sinne eines Eigenverbrauches könne aber nicht die Rede sein. Die Wohnung habe damals von keinem Mieter in kompletter Einrichtung benützt werden können. Deshalb sei auch das Bestandentgelt des "einzigen Mieters, der kam" niedriger gehalten worden als nunmehr. Dies sei auch aus dem geforderten "Diagramm" ersichtlich. Der Eigenverbrauch lt. BP entspreche nicht den Tatsachen und sei mit Null zu veranschlagen.

**zu Tz 15** – Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung sei im Objekt S auf Top 8 eine möblierte Praxis installiert und in der Folge auch im Time-sharing an Psychotherapeuten vermietet worden. Da es für den Vermieter irrelevant sei, welcher Betriebsgegenstand in den vermieteten Räumen ausgeübt werde, sei die Vorsteuerkürzung zu Unrecht erfolgt. Die Bw habe 1997 noch "bei uns" (= zu Hause; *siehe jedoch das Ausbleiben eines Nachweises der Einsatzzeiten und des Beginns der eigenen Therapietätigkeit in diesen Räumlichkeiten, Niederschrift vom 25. April 2006*) gearbeitet, und 1998 bloß 81 Stunden. Da eine Stunde S 100,00 koste, wäre eine Überschusserhöhung von S 6.750,00 bei den Einkünften aus V+V richtig, und keine 20 % USt. "Wohl doch ein Innenumsatz und nicht, wie auch von mir fälschlich angenommen, Eigenverbrauch. Denn es wurden Räume, die der Vermietung dienen, beruflich genutzt und nicht privat." Die Vorsteuerkürzungen seien daher zu Unrecht erfolgt, abgesehen davon, dass sie zu einem bestimmten Teil (soweit sie von Investitionen gekürzt wurden) zu aktivieren und regulär abzuschreiben gewesen wären. "Aber eine sofortige Kürzung würde auch von mir toleriert werden, wenn sie rechtens wäre."

**zu Tz 19** – 1988 und 1989 seien Architektenhonorare für S bezahlt worden, weil eine Sockelsanierung mit Förderung durch die Stadt Wien beabsichtigt gewesen sei. Die aktivierten Honorare seien abgeschrieben worden. Da die Förderung und daher auch die Pläne nicht umgesetzt worden seien, also verlorener Planungsaufwand waren, habe sie den Restwert zum 31.12.1992 nicht sofort, sondern auf 70 Monate abgeschrieben. Sie habe eine Sofortabschreibung nicht provozieren wollen, weil sie vermeinte, dass eine verkürzte Abschreibung dem Wertverlust entspräche. Nun seien von ihr Rechnungen der Architekten verlangt worden, wohl weil das Anlagenverzeichnis den Restwert zum 31.12.1992 mit dem Anschaffungsdatum "1.93" versehen habe. Die ursprünglichen Rechnungen seien 1988 und 1989 gelegt worden und, da älter als sieben Jahre, nicht mehr vorhanden. Das Unvermögen, im November 2000 eine derartige Rechnung nicht mehr vorlegen zu können, dürfe nicht zum Anlass genommen werden, die AfA zu negieren.

**zu Tz 22** – Die Bw habe eine ihres Erachtens korrekte Neuberechnung der AfA-Basis gegeben und könne hinsichtlich des behördlich ermittelten Grundanteils der gängigen Verwaltungsübung nicht folgen. Der Grundanteil sei auf den Schilling berechnet worden, was für Schätzungen keinen Raum lasse.

**zu Tz 24** – Der Zinsenaufwand sei 1993 bis 1995 S 167.000,00, S 145.000,00 bzw. S 287.000,00 gewesen und wäre 1996 gegen Null, weil von ihr am Anfang des Jahres eine Zahlung aus einer Lebensversicherung eingelegt worden sei. Bei deren Verzinsung auf einem Sparguthaben hätte sie die Billigung der BP gehabt. So aber seien überraschend Stundungszinsen von S 196.745,00 verlangt worden, die das Zinsniveau all der Jahre im Ganzen nicht überstiegen und wirtschaftlich gesehen im Rahmen blieben. Hätte sie die Stundungszinsen aus dem Sparguthaben bezahlt, so wären Zinsen in Höhe von etwa 6 % von 2,4 Mio. S angefallen, die dann ohne Zweifel abzugsfähig gewesen wären. Da es nicht darauf ankommen sollte, wofür die Zinsen bezahlt werden, sondern wie hoch sie in Anbetracht der getätigten Investitionen wirtschaftlich vertretbar sind, plädiere sie für eine Gewährung (*gemeint: Anerkennung*) der genannten Zinsen.

**I.3.** Eine Stellungnahme des Prüfers vom 31. Juli 2001 wurde der Bw am selben Tag zur Gegenäußerung vorgehalten. Der Prüfer führte im Wesentlichen aus:

**Zu Tz 14** – Laut "vorgelegter" Prognoserechnung (*Anm.: abverlangt am 18. August 2000, Arbeitsbogen, Bl. 163; Antwort 6. Oktober 2000, Bl. 168ff, ohne Prognoserechnung*) sei das Objekt V, 1998 um S 7.200 (brutto)/Woche, ab 1999 um S 8.400 (brutto)/Woche vermietet worden. Die Vermietung sei an Freunde erfolgt, wobei eine genaue Überprüfung der Angaben der Bw mangels Vorlage von Belegen für die Vermietung gescheitert sei. Bei der Besprechung am 8. November 2000 habe der steuerliche Vertreter erklärt, dass er mit seiner Gattin ca. 4 Wochen pro Jahr dort verbringe. Er zahle dafür an seine Gattin die Miete in angemessener Höhe. Unter Heranziehung dieser Werte ergebe sich der laut BP-Bericht angeführte Umsatz (Eigenverbrauch). Die Aufteilung in Umsätze zu 10 % und 20 % orientiere sich an der bisherigen Erklärung.

**Zu Tz 15** – Aufteilung der Vorsteuern: Für 1997 und 1998 seien neben der Vermietungstätigkeit auch Einnahmen als Psychotherapeutin in der Wohnung Top 8 (Objekt S) erzielt und erklärt worden. Honorarnoten darüber hätten, trotz mehrmaligem Urgieren, nicht vorgelegt werden können. Bezüglich Rechtsgrundlage und Berechnung der Vorsteuerkürzung sei auf Tz 15 des BP-Berichtes zu verweisen.

**Zu Tz 19** – Architektenhonorare: Verweis auf die gesetzliche Grundlage in § 18 Abs 10 UStG.

**Zu Tz 22** – AfA-Basis: Verweis auf den BP-Bericht. Das Ausscheiden eines Grundanteils von 20 % der Anschaffungskosten stelle gängige Verwaltungspraxis dar (Hinweis auf ÖStZ vom 15. November 1998, S 572ff.).

**Zu Tz 24** – Aussetzungszinsen (Liebhaberei-Einkunftsquelle): Verweis auf den BP-Bericht.

**I.4.** Die Bw erstattete durch ihren steuerlichen Vertreter am 28. August 2001 eine Gegenäußerung, worin sie auf das Entscheidungswesentliche bezogen ausführte:

**Zu Tz 14** – Nach der Abschreibung der Möbel auf fünf Jahre und bei einer AfA von 1,5 % "vom Grundanteil" (*gemeint wohl:* von den Anschaffungskosten der Ferienwohnung) könne keine Liebhaberei eintreten, was auch der BP mit 20 Jahren Berufserfahrung bewusst sein müsse. Die Bw habe bei der herrschenden Sparzinsenbesteuerung eine Kapitalanlage vorgenommen. In V machten alle Betriebe ihr Geschäft in rund zwei Sommermonaten, an ein paar glücklich gelegenen Wochenenden und/oder in den Energieferien. Warum nicht auch die Bw? Entgegen der Prüferstellungnahme mache das Ehepaar zwar vier Wochen Urlaub, aber nicht "dort" (= in V). Der steuerliche Vertreter habe zwei Wochen Timesharing Urlaub in den Bergen und in der Zeit vor V anderswo Urlaub gemacht, wie wohl auch in Zukunft, da er kein Freund von Sonnen- und Badeurlaub sei. Am 17.12.1997 sei die Schlüsselübergabe erfolgt, Freunde, die unbedingt Zwischenstation (*gemeint:* in der Ferienwohnung) machen wollten und kurz auf Schaumstoffmatratzen nächtigten, könnten nicht darüber hinwegtäuschen, dass der steuerliche Vertreter mit der Bw vom 15. August 1998 bis Schulanfang Möbel nach V transportierte und dort einkaufte und einrichtete. Der Prüfer habe dies als Eigenverbrauch qualifiziert. Die 14 Tage (Aufenthalt in V) seien kein Urlaub, keine Erholung und kein Eigenverbrauch in 1998 gewesen. Der steuerliche Vertreter sei verbal genötigt worden, das zu akzeptieren, und um die Prüfer aus dem Büro zu bekommen und die Prüfung zu finalisieren habe er zunächst eingewilligt (*gemeint:* in die diesbezügliche Eigenverbrauch-Feststellung). Erst 1999 habe er in V zwei Wochen gemietet (was man aufgrund des Naheverhältnisses zur Ehefrau = Bw auch Eigenverbrauch nennen dürfe) – zu den gleichen Konditionen wie alle. Der abgepresste Eigenverbrauch sei also nicht gegeben und werde eben im Rechtsmittel rückgefordert. Zur Nichtvorlage von Belegen führe der steuerliche Vertreter an, dass Meldezettel fehlten, er habe sich diese erspart, weil deren Vorhandensein nichts an der Höhe der Besteuerung geändert hätte. Er habe gemeint ausreichend zu dokumentieren, wenn die Mieten von Konto auf Konto überwiesen würden. Ab 2001 mache er das anders. Es gebe (seither) ein Gästemeldezettelbuch.

**Zu Tz 15** – Im vermieteten Zinshaus S seien drei Tops (8, 11, 15) kategorieverbessert worden. Vorher wie nachher seien mit diesen Tops Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden. Vorsteuern seien daher in vollem Ausmaß zu geben, Top 8 werde möbliert vermietet. Von den 12 Monaten mal 5 Tage mal 52 Wochen mal 8 Stunden (=

24.960 Stunden), die die Wohnung im Jahr vermietet werden könne – "1998 ohnehin nicht" – habe die Bw für etwa 80 Stunden selbst durchgeführter Therapien Honorare erhalten. Der steuerliche Vertreter habe angeboten, diese Stunden mit dem Vermietungssatz von S 100,00 brutto in Ansatz zu bringen, wie es für außertourliche Gruppentherapien auch von den anderen Mietern (Top 8 sei quasi im Timesharing vermietet) geleistet werde, doch habe die BP das nicht akzeptiert und Vorsteuerkürzungen im Verhältnis der Psychotherapieerlöse zu den Erlösen aus V+V (aber nur des Anteils, der auf die Top 8 entfalle, nicht der gesamten V+V Erlöse) vorgenommen, obwohl das nur richtig gewesen wäre, wenn man Einkünfte aus selbständiger Arbeit hätte. Und selbst hier hätte man bei einem Verhältnis der Stunden wie oben dargestellt eine vernachlässigbare Bagatelle sehen und diese übergehen können. Für die Einkünfte aus V+V sei es egal, was der Mieter in den gemieteten Räumlichkeiten mache, die Vorgangsweise habe keine Rechtsgrundlage. Die Bw habe Einnahmen erklärt ohne darüber Honorarnoten vorlegen zu können. Ein Delikt sei darin nicht erkennbar. Psycho-Klienten legten keinen Wert darauf, dass die Behandlung irgendwo dokumentiert sei. Die Bw habe die Einnahmen erklärt wie ein Greißler, der beim abendlichen Kassa machen auch nicht aufschreibe, wer ihm welchen Betrag bezahlt habe.

**Zu Tz 19** – Mit dem Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht werde vom Thema abgelenkt. Zu beurteilen sei, ob ein Architektenhonorar des Jahres 1988, nachdem die Leistung nicht für das Gebäude verwendet wurde, kürzer abgeschrieben werden könne, wie es der steuerliche Vertreter für die Bw getan habe, oder nicht. Belanglos sei, ob die Bw die Honorarnote (HN) im Jahr 2000 noch besitze. Die bloße Existenz der HN sei nie bestritten gewesen und würde auch bei ihrem Vorhandensein zu keiner anderen Besteuerung führen. Fraglich sei ob man kürzer abschreiben dürfe als ursprünglich erkennbar, wenn das Wirtschaftsgut quasi unterging.

**Zu Tz 22** – Ein Grundanteil sei unbestritten auszuscheiden. Da es sich um einen Neubau gehandelt habe, sei der damit im Zusammenhang stehende Grundpreis aktuell bekannt gewesen. Er sei vom zuständigen Lagefinanzamt bekannt gegeben worden und erreiche nun nicht die manchmal in der Praxis in Ermangelung von Unterlagen angenommenen und akzeptierten 20 %. Der Einfluss auf die AfA sei wohl marginal, doch bestehe die Bw angesichts der sonstigen Unrichtigkeiten (der BP-Feststellungen) auf dem richtigen Wertansatz. Entgegen der BP-Auffassung sei der Berufungseinwand in diesem Punkt nicht verfehlt: Ein unbebautes Grundstück sei mehr wert als ein bebautes, das dem gegenüber keine Bebauungsfantasie zulasse.

**Zu Tz 24** – Gegen das Ausscheiden des Zinsenaufwandes wurde kein Einwand mehr erhoben (*arg.* "Energieverschwendung", "Habeas" = *lat. für* "zugestanden"), die Berufung wurde insoweit erkennbar eingeschränkt.

**I.5.** Das Finanzamt ermittelte daraufhin weiter im Sachverhalt.

Eine weitere Äußerung der Bw, erstattet durch den steuerlichen Vertreter, hatte folgenden Inhalt (NS "Protokoll" vom 17. September 2001, E-Akt 1998/Bl. 38f):

Zu Tz 14, Eigenverbrauch Ferienwohnung: 1998 sei die Wohnung nicht ferienmäßig genutzt, sondern für die Vermietung nutzbar gemacht worden. Eine Benützung durch die Familie sei nicht möglich gewesen, da die Möbel erst in den Sommerferien angeschafft wurden und die Bw ab September wieder den Schuldienst angetreten habe.

Zu Tz 15, Ordination S: 1997 sei die Top 8 hergerichtet und an bekannte Psychologen vermietet worden. 80 Stunden im Jahr benütze die Bw diese Wohnung selbst für psychotherapeutische Zwecke.

Zu Tz 19, Architektenhonorar: Die Streichung werde bekämpft und Abschreibung auf drei, in eventu auf zehn Jahre beantragt, weil die Architektenleistung nicht in das Gebäude eingeflossen sei (Untergehen des Wirtschaftsgutes).

Zu Tz 22, Grundanteil V: Beantragt werde, statt den 20 % laut Bescheid einen Grundanteil von S 2.676,00/qm anzusetzen (*Anm.*: Das Finanzamt hatte einen entsprechenden Wert telefonisch in Erfahrung gebracht). – Nach Einholen einer schriftlichen Auskunft der Bewertungsstelle Kärnten über zeit- und ortsnahe Kaufpreise für unbebaute Grundstücke sah das Finanzamt diesen Wert als bestätigt und sachgerecht an (Aktenvermerk vom 16.11.01; Kontrollvermerk am 5.12.01: Kauf des 1.232 qm großen Grundstückes durch die Baufirma um 4,900.000,00, somit um rund 3.977,00/qm, siehe Arbeitsbogen, Bl. 99).

Im Aktenvermerk vom 16. November 2001 hielt das Finanzamt weiters fest, der Prüfer habe im Prüfungsverlauf das Problem Liebhaberei angedacht, aber nach vorgelegter Prognoserechnung (danach Überschüsse ab 2005; siehe Arbeitsbogen, Bl. 269f) nicht weiter verfolgt.

Mit Vorhalt vom 4. Februar 2002 zog das Finanzamt die Liebhabereifrage in Prüfung und forderte die Bw auf, zwecks Beurteilung, ob ihre Vermietungstätigkeit in V eine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinne darstelle, die Bezug habenden Überschussrechnungen der Jahre 2000 und 2001 nachzureichen. Die Bw antwortete mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 8. Februar 2002, sie habe im Jahr 2000 ATS 48.545,00 und 2001 ATS 52.727,00 (jeweils netto, ohne USt) eingenommen. Sie habe mit unveränderten Einnahmen weiter gerechnet und sehe ab 2007 ein Plusergebnis; einen positiven Cashflow gebe es schon jetzt. Da die Einnahmen nicht stagnierten, sei sie selber zuversichtlich, keine Fehlinvestition getätigt zu haben. Dem Schriftsatz war eine AfA-Vorschau beigelegt.

**I.6.** Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen, mit welchen es die Berufung gegen Einkommensteuer für 1996 als unbegründet abwies und die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1997 bzw. 1998 zum Nachteil der Bw abänderte:

Umsatzsteuer 1997: Die Vorsteuern wurden gegenüber dem Ansatz lt. BP (Arbeitsbogen, Bl. 112) um weitere S 1.795,20 auf S 462.646,19 gekürzt. Es handelte sich um die im BP-Arbeitsbogen/Seite 112 bzw. Seite 99 und im Entwurf zur Berufungsvorentscheidung, ESt-Akt 1998/Blatt 49, angeführten, das Objekt V, betreffenden Vorsteuern aus zwei Anschaffungen vom 25.9. und 12.11.1997 ("elektro birke" und "türe marinell").

Einkommensteuer 1997: Infolge Beurteilung der Vermietung in V als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei (§ 1 Abs 2 Z 3 iHm § 2 Abs 4 L-VO BGBl 33/1993 idF BGBl II 1997/358) wurde das – im Sinne des AfA-Antrages der Bw korrigierte – negative Jahresergebnis aus dem Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach folgender Berechnung ausgeschieden:

Zunächst ermittelte das Finanzamt die AfA-Bemessungsgrundlage und die AfA von den Anschaffungskosten der im Dezember 1997 erworbenen Ferienwohnung (FeWo):

KP	1.887.113	(BP, S.132, 139)
- Vorsteuer	-193.995	
KP netto	1.693.118	
- Anteil GuB lt Berufung	-182.208,84	(68,09qm x 2.676,- = 10,76%
KP Gebäude, netto	1.510.909	1.510.909
aktiv Nebenkosten, netto	74.443	(BP, S. 156f.)
ab Grundanteil w. o.	-8.010	66.433
AfA-Basis, 67 J ND		1.577.342
Jahres-AfA	67 Jahre ND	<b>23.542</b>

Sodann ermittelte es aus der Summe von Halbjahres- AfA (11.771), verbuchten Betriebskosten (5.556) und bisher fälschlich den Einkünften aus Vermietung zugeordneten Kilometergeldern (4.410) ein Jahresergebnis von minus ATS 21.737,00.

Im Erledigungsentwurf berechnete das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1997 wie folgt:

Ergebnis V+V/Allein lt BP	-142.293		
+ Ergebnis FeWo lt BP	+15.664		
Zwischenbetrag	-126.629		
- Ergebnis FeWo lt Veranlg (AfA + WK, s. BP, S.99)	-19.089	-19.089	
V+V/Allein ohne Korr. BP	-145.718		
+ Ergebnis FeWo lt BVE	+21.737	+21.737	<b>2.648</b>
V+V/Allein lt BVE	-123.981		



zuzüglich V+V/Miteigentum "lt Tangente"	-109.351		
KZ 370 lt BVE	-233.332		

Es erhöhte damit einerseits die Vermietungseinkünfte um einen gar nicht geltend gemachten Betrag von ATS 2.648; andererseits ließ es die Korrektur des Verlustanteils der Bw laut Tangente des Lagefinanzamtes vom 8. April 1999 (minus ATS 108.206,00) unberücksichtigt. Die von der Betriebsprüfung nicht beanstandeten Kilometergelder (siehe Buchhaltungskonto 750100, BP, Seite 116: ATS 4.410,00) blieben im Ansatz der Vermietungseinkünfte laut BVE offenbar versehentlich enthalten.

Weiters unterließ es das Finanzamt, die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit angefallenen Betriebsausgaben aus der Überschussrechnung "Vermietung und Verpachtung", wo diese Ausgaben als Werbungskosten angesetzt waren, auszuscheiden und bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit Gewinn mindernd abzuziehen.

Umsatzsteuer 1998: Entsprechend der Beurteilung der Vermietung in V als Liebhaberei wurden die betroffenen Umsätze (laut Erklärung bzw. Eigenverbrauch laut BP) ebenso ausgeschieden wie die geltend gemachten Vorsteuern aus Wohnungskauf, Einrichtung (Konto 0400, BP S.119), Roh- und Hilfsstoffe (Kto 04101, BP S.120), Energie (Kto 600, BP S.121), GWG (Kto 681, BP S.123) und Honorar B (BP S. 157) im Gesamtbetrag von ATS 251.017,78; dies lässt sich der Berufungsvorentscheidung entnehmen und an Hand des Aktenvermerkes über die Erledigung (Bl. 49f/E-Akt für 1998) in Verbindung mit den verwiesenen Inhalten des Prüfer-Arbeitsbogens, die sich auf die Buchhaltungskonten der Bw stützten, rechnerisch ebenso nachvollziehen wie die genaue Trennung von den weiteren, bereits durch die BP anteilig gekürzten Vorsteuern aus Aufwendungen für die Praxisräume ("Top 8").

Einkommensteuer 1998: Ausgehend von den erklärten Einnahmen (S 20.517,74, ohne Zuschätzung BP) und den laut BP adaptierten Ausgaben ("Werbungskosten" netto, insbesondere aktivierte Anschaffungsnebenkosten der Wohnung), unter Berücksichtigung einer Gebäude-AfA, deren Bemessungsgrundlage die um einen Grundanteil von 10,76 % (hergeleitet aus den beantragten S 2.676/qm) verminderten Anschaffungskosten bildeten, wurde das Vermietungsergebnis V neu berechnet. Dieses sollte nicht in Ansatz gebracht, sondern im Sinne der nunmehrigen Liebhabereibeurteilung aus den Vermietungseinkünften der Bw ausgeschieden werden. Tatsächlich ermittelte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1998 aber wie folgt (Aktenvermerk o. D., Bl. 50/E-Akt 1998):

„Ausgaben V lt Vlg“ (lt <i>Erkl</i> )	-204.981,73		
Einnahmen ohne Eigenverbr	20.517,74		
Ergebnis lt Vlg (= <i>Erkl</i> )	- 184.463,99		

Aktiv. Nebenkosten AfA-Diff lt BP	74.443,00 5.960,00		
Ergebnis V lt BP, ohne EV	-104.060,99		
davon ab AfA- Diff lt BVE	-2.437,00	21.105,00 -23.542,00	AfA/BP AfA/BVE
„Ergebnis lt BVE“	-106.497,99		
Alleineigentum lt. BP		-22.859,00	
darin V lt BP		+104.060,99	
ohne V		+81.201,99	
+ Ergebnis V lt. Erklärung		-184.463,99	-103.262,00
davon ab "Ergebnis V"			+106.497,99
= Alleineigentum lt BVE	3.235,99		3.235,99
zuzüglich Anteil lt Tangente	-91.943,00	<b>-88.707,00</b>	(= KZ 370)
V+V Einzel, ohne V, gewollt: lt BVE aber:	81.201,99 3.235,99	unbeabsichtigte Differenz	77.966,00

Beim Aufsummieren der Ergebnisse aus Alleinvermietung wurde demnach der Verlust V in erklärter Höhe einbezogen, von der Zwischensumme aber bloß in zuletzt ermittelter Höhe ausgeschieden und blieb so – erkennbar ungewollt – mit minus S 77.966,00 steuerwirksam. Begründungskonform wären die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1998 saldiert mit minus ATS 10.741,00 anzusetzen gewesen.

In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*Zur Vermietung der Ferienwohnung in V:* Bei der § 1 Abs 2 Z 3 L-VO unterfallenden Tätigkeit liege Liebhaberei vor. Die tatsächliche Entwicklung der Einnahmen bzw. der Werbungskosten weiche von der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Prognoserechnung in erheblichem Maße ab. Laut Prognose sollte erstmals im Jahr 2001 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von S 32.466,- erzielt werden. Tatsächlich sei es wieder zu einem Werbungskostenüberschuss von –S 15.439,- gekommen, wobei die Einnahmen laut Vorhaltsbeantwortung, die AfA unverändert und die sonstigen Werbungskosten analog dem Jahr 2000 berücksichtigt worden seien. Daraus ergebe sich ein Totalüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von mittlerweile minus S 191.273,- und somit eine Abweichung der tatsächlichen Ergebnisse von der Prognose um S 77.010,-. Ob die prognostizierten Einnahmen aus der Vermietung des Objektes tatsächlich erreicht würden, sei nach der bisherigen Entwicklung äußerst unwahrscheinlich: Da die Mieteinnahmen nur unwesentlich anstiegen, Werbungskosten aber laut vorgelegter AfA-Prognose in den nächsten 8 Jahren nach wie vor in beträchtlicher Höhe anfallen würden, sei mit der Erzielung eines (positiven) Totalüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (Hinweis auf Rechtsprechung des VwGH) nicht zu rechnen. Selbst unter der Annahme, dass die zur vermeintlichen Entkräftung des Liebhabereiverdacht es erklärten Einnahmen aus dem

Freundeskreis als erwiesen anzusehen wären, liege nach der Rechtsprechung des EuGH (26. September 1999, Rs C-230/94) gerade die gelegentliche Vermietung einer Ferienwohnung im Kernbereich der Liebhaberei. Die umsatz- und ertragsteuerlichen Korrekturen seien daher vorgenommen worden.

*Zur Abschreibung der Architektenhonorare:* Da die Bw trotz mehrmaliger Aufforderung durch den Betriebsprüfer einen Beleg über diese Betriebsausgabe nicht vorgelegt habe und Umstände welche die Belegvorlage unzumutbar gemacht hätten nicht dargetan wurden bzw. aus dem Arbeitsbogen nicht ersichtlich seien, werde mangels Nachweis bzw. ausreichender Glaubhaftmachung der Abzug als Betriebsausgabe versagt (Hinweis auf § 138 Abs 1 BAO und RSpr des VwGH).

Hinsichtlich der übrigen Berufungspunkte verwies das Finanzamt auf die einzelnen Textziffern des Prüferberichtes sowie auf die BP-Stellungnahme zur Berufung.

**1.6.** Die Bw beantragte am 6. Juni 2002 die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig.

**1.7.** Gegen die, aufgrund analog zu 1997 und 1998 getroffener Liebhabereiberurteilung hinsichtlich der Vermietung V, von den Erklärungen abweichenden Bescheide über Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2000 erhob die Bw am 29. Juli 2002 unter Hinweis auf das offene Rechtsmittel gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997, 1998 und Einkommensteuer 1996 bis 1998 Berufung, welche vom Finanzamt ohne Zwischenerledigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig.

**1.8.** Nach beauftragter Aktenvorlage legte das Finanzamt ein Schreiben der Bw vom 2. Mai 2003 vor, mit welchem der steuerliche Vertreter das Berufungsvorbringen ergänzte: Top 8 im Zinshaus S sei als Psychotherapeutenpraxis installiert worden, um einer Marktlücke nachzukommen. Zu viele Psychotherapeuten in Wien hätten zu wenig Patienten um sich eine eigene Praxis für jeden Tag des Monats zu mieten. Top 8 werde im Timesharing stundenweise vermietet. Es würden also Einkünfte aus V+V erzielt – mit Vorsteuerabzugsberechtigung; der Prüfer habe die Timesharer namentlich erfasst. Die Bw sei im Prüfungszeitraum noch nicht in der Liste der Psychotherapeuten gewesen. Gegen Ende des Jahres habe sie dann die Räumlichkeiten in geringstem Umfang auch (selbst) benützt – die Patienten seien zwar viele, nicht aber in der systemischen Therapie. Die BVE des Finanzamtes habe diesen Bereich des Rechtsmittels gar nicht berührt. Stattdessen habe es die – im Prüfungsverfahren gar nicht strittige – Vermietung der Ferienwohnung als nicht Ertrag bringend beurteilt. Doch sei schon

im Jahr 2002 ein (*positiver*) Überschuss erzielt worden. Der steuerliche Vertreter wolle zum Abschluss seines Erwerbslebens noch eine Wohnung kaufen und die geringe Pension aufbessern; er müsse daher bald wissen, ob dies durch die Abgabenbehörde steuerliche Anerkennung finden werde oder nicht.

**I.9.** Am 2. März 2004 langte beim UFS ein über Ersuchen des UFS von der Amtspartei eingeholter und von dieser kommentierter Erhebungsbericht des Finanzamtes Spittal/Villach vom 23. Februar 2004 betreffend angemeldete Nächtigungen in der berufsgegenständlichen Ferienwohnung ein. Danach waren in den Jahren 2000 und davor Nächtigungen bei der Gemeinde nicht angemeldet worden. Im Jahr 2001 waren 42 Nächtigungen (davon 4 Kinder) und erzielte Einnahmen von S 58.000,00 brutto zu verzeichnen. Im Jahr 2002 sei es ab Ergehen der BVE am 16. Mai 2002 zu einem sprunghaften Anstieg der Nächtigungszahlen gekommen: 213 Nächtigungen (davon 28 Kinder), mit Einnahmen von S 123.843,00 brutto. Im Jahr 2003 seien 132 Nächtigungen (davon 10 Kinder) gemeldet worden, mit Einnahmen in noch unbekannter Höhe.

Die Amtspartei knüpfte daran folgende, der Bw bisher nicht gestellte Fragen:

Warum kostet eine Nächtigung im Jahr 2001 S 1.526,- und im Jahr 2002 nur mehr S 669,-?

Wie hoch waren die Einnahmen 2003?

Wie werden die Nächtigungspreise kalkuliert?

Wer waren die Gäste (Vorlage des im Besitz der Bw befindlichen Gästebuches)?

Warum fiel, verglichen mit den Vorjahren, 2002 bei häufigerer Vermietung nicht einmal die Hälfte der Betriebskosten an?

**I.10.** Der UFS ermittelte weiter im Sachverhalt und hielt seine Bedenken vor.

**I.10.1.** Psychotherapeutenordination, Bestandvergabe und betriebliche Eigennutzung:

Die Bw wurde aufgefordert, die jeweiligen Einsatz- bzw. Bestandvergabezeiten in den Streitjahren zu dokumentieren bzw. die in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen anfallenden vorsteuerbelasteten Betriebskosten aufzuschlüsseln.

**1.10.2.** Ferienwohnung in V:

Die Bw wurde aufgefordert, ihren AfA-Antrag klar zu stellen, nachdem das Finanzamt – jenseits der Liebhabereifrage – den Grundanteil ausgehend vom einvernehmlichen Freigrundwert S 2.676,00/qm mit 10,76 % (lt BP 20%) der Gesamtanschaffungskosten angenommen habe.

Weiters sei das Gästeanmeldebuch vollständig vorzulegen, die zur Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben („Werbungskosten“ laut Antrag und Bekanntgabe für die Folgejahre) 1997 bis 2004 gestellten Fragen (die im Wesentlichen den im übermittelten Bericht der Amtspartei gestellten Fragen entsprachen) seien an Hand erbetener Nachweise zu beantworten. Vorläufig

werde davon ausgegangen, dass die bis zur Erlassung der BVE gepflogene Art der Bewirtschaftung (geringe Einnahmen bei hohen Ausgaben) klar gegen Ertragsfähigkeit der Betätigung und für Liebhaberei spreche; das Ansteigen der Einnahmen und Sinken der Aufwendungen ab 2002 aber für eine Änderung der Art der Bewirtschaftung spreche, so dass ab diesem Zeitraum möglicherweise eine Einkunftsquelle vorliege. Es könne nach dem bisher vorliegenden Bild der Ereignisse nicht ausgeschlossen werden, dass die Bw jedenfalls in den Jahren vor 2002, aber auch seither, das Objekt V in höherem Maße privat genutzt habe als bisher einbekannt. Das Absinken der Objektkosten trotz steigender Fremdnutzung durch Bestandnehmer widerspreche dem menschlichen Erfahrungsgut, gleiches gelte für die laut Parteiangaben drastische Senkung der Nächtigungspreise. Es seien daher auch die Einnahmen und Ausgaben seit Beginn der Tätigkeit 1997 bis November 2005 vollständig zu belegen.

1.10.3. Architektenhonorare: Die Aufwendungen seien als verlorenen Planungsaufwand zu beurteilen, wobei die Sofortabschreibung zwingend in jenem Jahr vorzunehmen gewesen wäre, in welchem die Sockelsanierung aufgegeben wurde (laut Berufungsvorbringen vor dem 1.1.1993; beschleunigte Abschreibung lt Aktenlage ab 1994).

**1.11.** Die Bw äußerte sich dazu im Einzelnen wie folgt:

Nach anfänglichem Bemühen in diese Richtung habe die Betriebsprüfung den Liebhabereiverdacht schließlich fallen gelassen, weil sie sich überzeugen ließ, dass das Projekt (V) in 23 Jahren Ertrag bringen werde. Am 17. Dezember 1997 sei Schlüsselübergabe gewesen. Dass Anfangs keine Einnahmen erzielt wurden, sei an dem Erfordernis gelegen, zunächst einzurichten und dann erst Mieter zu suchen. Die Stromvorschreibungen seien anfangs (*zu*) hoch gewesen, weil die KELAG nicht gewusst habe, was der Verbrauch sein werde. Nun seien es € 10,00 jeweils für zwei Monate. Der steuerliche Vertreter habe in seinem Beruf schon düftigere Prognoserechnungen gemacht. Auch die Prognoserechnungen von Vorsorgewohnungsanbietern hätten nur indizierte Einnahmen und die AfA von den Anschaffungskosten. Die Ertragsentwicklung sei – obwohl nicht erforderlich – in all den Jahren dargestellt worden.

Zum Streitpunkt Ferienwohnung wolle der steuerliche Vertreter noch so viel sagen: Das abverlangte Gästebuch werde er zu einer – hiermit erbetenen – mündlichen Berufungsverhandlung mitbringen, um dessen Existenz zu beweisen. Die AfA-Differenz sei strittig, weil der Prüfer nach alter Praxis 20% der Anschaffungskosten gestrichen habe, obwohl die Höhe der Anschaffungskosten von Grund und Boden aus Vergleichspreisen beim FA Villach von ihm selbst ermittelt worden sei. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart sei nicht eingetreten, es wurde lediglich mehr vermietet als zu Beginn, und die Ausgaben sanken bei der Energie, stiegen aber bei den Fremdenverkehrsabgaben. Für den generellen Aufwärtstrend sei das alles nicht relevant. Nach fünf Jahren stünden den Einnahmen quasi nur

mehr die Gebäudeabschreibungen gegenüber. Das zwingende Plus werde spätestens 2007, weit vor den erforderlichen 23 Jahren, eintreten. Mit dem Satz "Absinken von Objektkosten trotz steigender Fremdnutzung durch Bestandnehmer widerspricht dem menschlichen Erfahrungsgut" könne er nichts anfangen. Die Behauptung, dass Nächtigungspreise drastisch gesunken seien, beruhe vielleicht auf einer Verwechslung von ATS und Euro. Die Nächtigungspreise seien gestiegen.

Punkt 2. des Vorhaltes vom 21. November 2005 (siehe oben, I.10.1.) beantwortete der steuerliche Vertreter der Bw wie folgt: Er trenne die Psychotherapie von den drei Vermietungen, weshalb ein etwaiger Umsatzschlüssel nicht anzuwenden sei. Die Bw habe eine Wohnung im Haus S adaptiert, um sie an Berufskollegen bei deren Bedarf (stundenweise, im Time-sharing System) zur Verfügung zu stellen. Zwei Kollegen hätten den Montag fix gebucht. Mit Eigeneinsatz- und Bestandsvergabezeiten könne daher nicht gedient werden. Wenn jemand die Praxis benützen wolle, rufe er die Bw an und frage nach freien Zeiten. Der Raum werde benützt und die vereinbarte Miete bezahlt. Daraus würden Einkünfte und Umsätze zum Steuersatz von 20% erklärt. Die BP habe die Vorsteuern aus den Anfangsinvestitionen nicht anerkannt, weil sie annahm, die Bw hätte sich eine Ordination eingerichtet und dort Therapieeinkünfte erzielt. Der steuerliche Vertreter sei in der Lage, die Umsatzsteuern der Bw auf Cent genau zu berechnen. Infolge getrennter Buchführung sei wieder kein Umsatzschlüssel zur Anwendung zu bringen. Die Bw benütze allerdings die Praxis auch für sich. Als hauptberufliche Beamtin mit voller Verpflichtung ordiniere sie dort keineswegs "ausgiebigst". Sie sei eben dabei, die Zeit nach ihrer 2007 heran stehenden Pensionierung zu planen. Es gebe wenig Patienten. Die Bw sei systemische Therapeutin, d.h. sie mache Kurzzeitbehandlungen, die in einer bis fünf Stunden abgeschlossen seien. - Dem Vertreter sei nicht klar, wie diese Therapieeinsätze im eigenen Haus umsatzsteuerrechtlich zu werten seien, er könne sich vorstellen, dass umsatzsteuerneutrale Innenumsätze vorliegen. Er lasse sich aber gerne belehren.

Zu Punkt 3. des Vorhaltes führte der Vertreter der Bw aus, er nehme die rechtliche Beurteilung der Abschreibung von Architektenhonoraren als verlorenen Planungsaufwand, der im Jahr der Aufgabe des Bauvorhabens sofort abzuschreiben gewesen wäre, zur Kenntnis.

**I.12.** Der UFS teilte der Bw mit, dass es ihr frei stehe, das im Vorhalt abverlangte Gästeanmeldebuch anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Referenten vorzulegen, wofür eine Frist von drei Wochen ab Zustellung des Schreibens eingeräumt werde. Bei dieser Vorsprache seien auch die unter 2. des Vorhaltes vom 21. November 2005 gestellten Fragen zu beantworten bzw. die erbetenen Beweismittel vorzulegen.

Die Einsatzzeiten für eigene Therapietätigkeit seien an Hand der Originalbelege zu dokumentieren; allfällige berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten, über welche die Bw geeigneten Nachweis erbringen möge, würden insofern berücksichtigt, als dann ein Abdecken der Patientennamen keinen behördlichen Bedenken begegne. Da eine mündliche Berufungsverhandlung mangels Antrages nicht stattfinden werde, liege es im rechtlichen Interesse der Partei, die erbetenen Unterlagen in einem Zuge beizubringen.

**I.13.** Die Bw reagierte binnen eingeräumter Frist mit einer Vorsprache ihres Ehegatten als steuerlicher Vertreter. Dieser führte im Einzelnen aus

- zur Vorsteuerkürzung betreffend Therapieräumlichkeiten: Gegen das System der Vorsteueraufteilung zwischen steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen und (unecht) steuerbefreiten Umsätzen aus eigener Therapeutentätigkeit werde grundsätzlich kein Einwand erhoben. Der Kürzungsbetrag für 1997 erscheine jedoch weitaus überhöht, da laut Anlageverzeichnis 1997 keine entsprechenden Anschaffungswerte mit Vorsteuerabzug ersichtlich seien. Zur Frage des Nachweises von (eigenen) Einsatzzeiten der Bw verweise er auf die vollständig erklärten, von der BP eingesehenen Therapieumsätze. Daraus ließen sich nach den Stundensätzen (*Anm.: S 100,-/h*) auch die Einsatzzeiten leicht ermitteln. Die Bw habe 80 Stunden im Jahr therapiert. Die Honorarnoten der Streitjahre könnten natürlich beigeschafft werden. Wann die Übersiedlung aus der Privatwohnung in die S erfolgt sei, werde die Bw bekannt geben. *Anm.: Die Bekanntgabe erfolgte nicht.*
- zum Streitpunkt Vermietung der Ferienwohnung: Der Vertreter legte Buchhaltungskonten vor und erläuterte am Beispiel des Jahres 1999 Art und Inhalt der Verbuchung von Geschäftsvorfällen betreffend die Vermietung. Daraus gehe hervor, dass die in den einzelnen Kalenderwochen erzielten Mieteinnahmen auf einem Verrechnungskonto erfasst und dann auf das Erlöskonto der Einnahmen- / Ausgabenrechnung übertragen würden (Gegenkonto = ein Bankkonto bei der Ersten). Die Vollständigkeit der erklärten Umsätze sei niemals ein Zweifelsthema gewesen, die BP habe alle Buchhaltungs- und Bankunterlagen einsehen können. Seit – auf Anregung der BP – ein Gästebuch geführt werde, werde auch die Fremdenverkehrsabgabe entrichtet. Die geringen Einnahmen der Streitjahre erklärten sich aus dem Anlaufen der Vermietungstätigkeit nach fertig gestellter Einrichtung. Ab 2000 bis dato seien die Einnahmen und Ausgaben noch übersichtlicher ausgewiesen. Die Vermietung werde mit 11 Einsatzwochen kalkuliert, die aber nicht immer erreicht würden. Die in den Konten aufscheinenden Mieteinnahmen seien selbstverständlich im Gästebuch erfasst. So habe die Bw in 2000 rund 819 € brutto eingenommen, in 2001 2.718 € brutto und in 2002 9.000 €. Die Umsatzsteuer sei mit 10% abgeführt worden, obwohl im Falle einer Liebhabereibeurteilung keine USt- Pflicht bestünde und ein USt- Ausweis nicht verpflichtend wäre. In 2003 seien es

5.636 € netto gewesen, 2004 5.400 € brutto. 2005 sei bereits verbucht aber noch nicht in Erklärungsform vorhanden, weil noch nicht beim Finanzamt abgegeben.

Das Gästebuch sei – siehe Eintrag eines Mieters in den Buchhaltungskonten – bereits am 20. Jänner 2001 vorhanden gewesen, die Wohnung stehe seit Ausfolgung dieses Buches durch die Gemeinde V auch im örtlichen Fremdenverkehrsverzeichnis.

Keinesfalls sei die Wirtschaftsführung geändert worden, eine Ausweitung des Interessentenkreises habe sich aus der anfänglichen Vermietung nur an Freunde und in weiterer Folge an deren Freunde ergeben.

Das dem UFS zur Einsicht vorgelegte aktuelle Gästebuch trägt die Blatt-Nummern 565826 bis laufend, die den Vorzeitraum 5. Februar 2001 bis 11./12. April 2004 betreffenden 24 losen Blätter tragen die fortlaufenden Nummern 560526 bis 560549.

Zur Frage ob die Bw im Streitzeitraum gewinnorientiert vermietet habe betonte der Vertreter, dass mit der Vermietung Mitte/Ende 1998 begonnen worden sei und eine Vermietung über die tatsächlichen (erklärten) Zeiteinsätze hinaus eben nicht möglich war. Das Standbein habe als Vorsorge für die Zeit in der Pension gedient. Als selbständig tätiger Steuerberater bzw. als voll berufstätige Beratungslehrerin hätten die Eheleute nicht so viel Zeit investieren können wie es nach dem Anlaufen der Vermietungstätigkeit vermehrt möglich gewesen sei. Schließlich seien sie keine gebürtigen und ortsverbundenen Kärntner.

Was die laufenden Betriebskosten, etwa Energiebezüge, betreffe zeige schon die Rückzahlung der KELAG auf, dass die Wohnung eben nur sehr eingeschränkt benützt werde und ein Eigennutzenanteil nicht anfalle. Durch die Inanspruchnahme von Heizung durch ganzjährige Benutzer anderer Wohnungen im Haus komme es zu Energiekostenvorschreibungen, die dann regelmäßig nach Ablesung "mir" (*Anm.: dem steuerlichen Vertreter*) zurückbezahlt würden.

Abschließend führte der steuerliche Vertreter aus, "dass mir von der Fremdenverkehrsgemeinde und aus dem Ferienwohnungsverzeichnis keine Mieteranfragen zugekommen sind; ich musste auch niemanden ablehnen. Die fraglichen Wochen des Jahres können mit Freunden, deren Freunden usw. gut abgedeckt werden."

Ergänzend führte der steuerliche Vertreter in Schriftsätzen vom 3. Mai und 8. Mai 2006 noch aus: Wie die übermittelte Erfolgsrechnung 2005 zeige, habe die Ferienwohnung nur 6 Wochen und fünf Tage vermietet werden können. Dies sei ein Ausreißer gewesen, infolge einer erkrankungsbedingten Absage für zwei schon reservierte Wochen durch das Ehepaar K aus Deutschland. Andernfalls wäre das Ergebnis um € 1.272,73 netto besser ausgefallen.

Nach einer gleichfalls beigefügten AfA- Vorschau für die nächsten zehn Jahre seien die Möbel 2009 abgeschrieben, und es verbleibe nur noch die AfA vom Kaufpreis. Selbst bei nur sieben



Wochen Vermietung im Jahr ab 2009 ergebe sich bei einer (Gebäude-) AfA von € 720,- ein Überschuss. Für Sommer 2006 seien schon für 8 Wochen Reservierungswünsche eingelangt. Hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuern aus Aufwendungen für die gemischt genutzten Praxisräume wandte sich der steuerliche Vertreter gegen eine Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis. Dieser Schlüssel sei wohl bei Umsätzen einer Trafik sachgerecht, weil dort eben täglich sowohl unecht steuerbefreite als auch steuerpflichtige Umsätze getätigt würden. Bei der vermieteten Praxis sei dies anders, diese Räume stünden das ganze Jahr rund um die Uhr für potenzielle Mieter zur Verfügung, die Bw nutze die Räume hingegen nur 80 Stunden im Jahr. Dies entspreche einem zeitlichen Nutzungsanteil von weniger als 1%. Manche Fremdnutzer (*ungenannt*) würden wegen ganztägiger Anmietung weniger als S 100 pro Stunde zahlen. Die Zufälligkeiten des ersten Jahres (*gemeint: 1997*), in dem auch die Anmietung im Timesharing erst angelaufen sei, sollten nicht durch Anwendung des Verteilungsschlüssels nach Umsätzen herangezogen werden. Stattdessen möge ausgehend vom Stundenmietentgelt für Fremdnutzer ein entsprechender Innenumsatz der Umsatzsteuer unterworfen (und Vorsteuer zur Gänze abgezogen) oder das Ganze wegen Geringfügigkeit fallen gelassen werden.

**I.14.** Der UFS veranlasste das Finanzamt zu weiteren Stellungnahmen und Ermittlungen. Während der seinerzeitige Betriebsprüfer um Begründung des Vorsteuerkürzungsbetrages 1997 an Hand des Arbeitsbogens ersucht wurde, sollte das Finanzamt im Lichte der Erklärungsziffern für 1997/1998 bis 2005 zur Streitfrage *Vermietung in V als Liebhaberei?* Bericht und Antrag stellende Äußerung ebenso erstatten wie zu den übrigen Ausführungen der Bw.

**I.15.** Der Prüfer erläuterte den Kürzungsbetrag an Hand des Arbeitsbogens nachvollziehbar, und das Finanzamt gab folgende Stellungnahme ab:

In den Jahren 2001 bis 2005 seien folgende Ergebnisse erklärt worden (Ziffern in €):

2001	- 1.211,53
2002	+ 3.954,04
2003	+ 656,89
2004	+ 406,91
2005	- 1.090,78

Zum Ergebnis 2002 werde angemerkt, dass es nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung (*Anm.: erstmalige Auswirkung der Beurteilung als Liebhaberei*) plötzlich zu einem sprunghaften Anstieg der Nöchtigungszahlen und daher zu einer Verdoppelung der Umsätze

bei nur etwas mehr als einem Drittel der Betriebskosten im Vergleich zum Vorjahr gekommen sei, wobei diese Umsätze in keinem der folgenden Jahre auch nur annähernd erreicht worden, sondern im Gegenteil stark rückläufig gewesen seien. Dieser merkwürdige Effekt der Berufungsvorentscheidung irritiere stark, auf die Mitteilung von Erhebungsergebnissen schon am 26. Februar 2004 werde verwiesen. Diese Jahresergebnisse seien aufgrund der AfA-Differenz hinsichtlich der Anschaffungskosten für die Wohnung noch jeweils um € 12,79 zu vermindern. Nach dieser Korrektur belaufe sich der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen im Zeitraum 1997 bis 2005 auf minus 10.126,78 Euro.

Weit schwerer wiege in diesem Zusammenhang die in allen Jahren durchgehende, ab 2003 sogar im Zunehmen begriffene starke Abweichung von der anlässlich der BP erstellten Prognoserechnung (Arbeitsbogen, Seite 269). Nach dieser hätte sich schon 2004 ein positiver Gesamtüberschuss ergeben sollen. Die Abweichungen stellten sich in den einzelnen Jahren wie folgt dar (alles in Euro):

2001	-3.583,71	(lt. BVE -3.481,39)
2002	+622,57	(BVE-Effekt)
2003	-2.674,58	
2004	-2.924,56	
2005	-4.364,24	

Dies ergebe im betreffenden Zeitraum eine Abweichung von der Prognose um minus 12.924,52 Euro. Zusammen mit der Prognoseabweichung im Zeitraum 1998 bis 2000 von € 2.373,64 (AfA-Differenz betreffend Objektanschaffungskosten schon berücksichtigt) belaufe sich die Gesamtabweichung von der parteieigenen Ertragsvorschau nach neun Jahren auf nunmehr 15.298,16 Euro.

Das Zurückbleiben der tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen und der Eintritt von höheren als prognostizierten Werbungskosten (Arbeitsbogen der BP, Seite 269) sei für die Frage des Vorliegens von Liebhaberei von Bedeutung, da es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen im Sinne zitierter Rechtsprechung und Fachliteratur die Richtigkeit der Prognose zu prüfen sei.

Gerade die unveränderte Selbstbeschränkung der Bw auf die ausschließliche Vermietung an Freunde und deren Bekanntenkreis erschwere die Annahme einer ertragsorientierten wirtschaftlichen Betätigung. Schon anlässlich der BP habe der steuerliche Vertreter der Bw geäußert, dass diese "die Wohnung nur an Freunde und Bekannte vermietet, da sie sich die Ferienwohnung nicht von Fremden kaputt machen lassen will". Aus diesem Grund habe auch die Aufnahme in das Ferienwohnungsverzeichnis der Gemeinde im Jahr 2001 zu keiner

Vermietung an dort nachfragende Interessenten führen können, weil eben eine Vermietung an "devastierende" Fremde von der Bw nicht gewollt sei. Durch die laut Nachtrag der Bw vom 8. Mai 2006 starr geplante zehnwöchige Vermietung im Sommer – ausschließlich an Freunde und Bekannte – komme es immer wieder zu Umsatzausfällen; ein ertragsorientierter Unternehmer ergreife organisatorische Gegenmaßnahmen, um etwa den Ausfall eines Gastes durch Vermietung an Fremde über Vermittlung der Gemeinde aus dem Ferienwohnungsverzeichnis zu kompensieren.

Die Art der Bewirtschaftung stelle kein Ausnützen der sich bietenden Marktchance dar. Dass es just in der Phase, in der sich die abgabenbehördlichen Ermittlungen und Würdigungen abspielten, zu einer sprunghaften Ertragverbesserung (und dies angeblich bei Vermietung nur im Bekanntenkreis) gekommen sei, lasse die Nachhaltigkeit einer solchen Verbesserung mehr als fraglich erscheinen. Viel wahrscheinlicher sei es, dass die tatsächlichen Ergebnisse hinter der vorgelegten Prognoserechnung weiterhin wesentlich zurückblieben. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen werde keineswegs weit vor dem 21. Jahr erzielt werden.

Das Finanzamt hielt seine in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht, dass eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO vorliege, aufrecht. Im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH sei mit einer entsprechenden Beurteilung nicht noch weiter zuzuwarten, wenn die erstellte Prognose nicht eingehalten werde und die Gewinnerwartung aussichtslos erscheine.

Zu den Einwänden des steuerlichen Vertreters bezüglich Aufteilung der Vorsteuern aus den Kosten der Praxisräume nach dem Einnahmenschlüssel nahm das Finanzamt nicht Stellung.

#### **I.16.** Die Bw nahm dazu wie folgt Stellung:

Den am 19. September 2006 übermittelten Honorarnoten und Kontoblättern nur für das Jahr 2000 ist zu entnehmen, dass in diesem Jahr Therapieerlöse iHv ATS 67.350,- (entspricht € 4.894,52) und Netto-Vermietungserlöse aus allen Objekten zusammen iHv Euro 9.853,23 erzielt wurden. Demgegenüber beziffert das Antwortschreiben vom selben Tag die Erlöse aus eigener Therapeutentätigkeit bzw. aus der Vermietung der Praxis im Timesharing mit € 3.808,06 bzw. € 2.876,67. Die Abweichung dieser Angaben von den in Rechnung gestellten Honoraren bzw. den verbuchten Einnahmen wird im Schreiben weder angesprochen noch aufgeklärt. Stattdessen deutet der Schriftsatz an, dass mit einer Berücksichtigung von im Jahr 2006 deutlich gestiegenen Vermietungseinnahmen für das Berufsbegehren nach Korrektur der Vorsteuerkürzung nichts gewonnen wäre (*arg* "macht das Kraut auch nicht mehr fett").

Nach Ausführungen zum Thema Architektenhonorar, welche die schon einmal akzeptierten Bedenken des UFS außer Acht ließen, führte der Vertreter der Bw zum Streitthema

*Vorsorgewohnung in V* im Wesentlichen Folgendes aus: Wie das negative Zwischenergebnis 1997 bis 2005 (minus 10.127 Euro) zeige, hielten sich die Anfangsverluste in Grenzen. Man habe an einer guten Adresse investiert, die örtlichen Erholungsmöglichkeiten und Unterhaltungsangebote seien attraktiv (Beispiele aufgezählt). Die Sache ertragfähig zu gestalten liege allein bei der Bw. Der Vertreter habe schon angedeutet, dass die Nächtigungspreise angehoben werden könnten, zumal sie schon sehr lange unverändert seien. "Wer sagt dass ich die Werbungskosten geltend machen **muss**? Zwei Jahre (2006 und 2007) nur die Einnahmen erklärt und das gewünschte Plus ist da im 11. Jahr, statt im 21. Jahr." Der Vertreter (gemeint: die Bw) wolle nicht nach "irgendwo hergeholt" VwGH-Erkenntnissen, sondern nach seinen (ihren?) Erklärungen besteuert werden. Es sei nicht hinzunehmen, dass hochglanzpapierbedruckte Vorsorgeprojekte in Ordnung gehen und selbst gestrickte in Frage gestellt werden. Im vorgegebenen kleinen Rahmen sei es eben so, dass "wenn jemand die letzten zwei Augustwochen krankheitshalber absagt, kein Ersatz beschafft werden kann (will). Auch nicht mit einem Anruf bei der Gemeinde, weil spätestens am 1. September die Gehsteige in V aufgerollt werden und die Saison zu Ende ist und ad hoc Touristen nicht 14 Tage kommen." Zum Thema Fremde merkte der Vertreter an, dass die Freunde und bekannten meiner Kinder, Freunde und Bekannten fremd genug seien, "da muss ich nicht noch fremdere Personen haben."

**I.17.** Mit Vorhalt vom 20. September 2006 ersuchte der UFS die Bw, näher bezeichnete Diskrepanzen (*gemeint*: Differenzen) zwischen der Umsatzsteuer- bzw. der Einkommensteuererklärung 2000 einerseits und den zuletzt beigebrachten Unterlagen andererseits aufzuklären, damit auch für dieses Streitjahr eine sachgerechte Aufteilung der im gemischt genutzten Objekt S/Top 8 angefallenen Vorsteuern nach dem Verhältnis der Einnahmen aus Vermietung an fremde Nutzer zu jenen aus eigener Therapeutentätigkeit erfolgen könne.

Sodann falle auf, dass die Aufsummierung der Erlöse laut vorgelegten Honorarnoten, nach Abzug der dort als "Selbstbehalte" für den Verein "T" benannten Entgeltkomponenten, einen Gesamtbetrag (*ohne "Selbstbehalte"*) von ATS 63.340,00 ergeben würde, während in den Erklärungen für 2000 solche gemäß § 6 Z 19 UStG 1994 (unecht) steuerfreie Erlöse mit ATS 52.400,00 ausgewiesen seien. Die Differenz werde im Zuge der Berufungserledigung Gewinn erhöhend zu erfassen sein, wenn die Bw eine Vereinnahmung in Folgejahren und die Erfassung in der betreffenden Steuererklärung nicht nachweise.

Außerdem sei der in Honorarnoten für Therapien in Verbindung mit an den Verein "T" weitergegebenen (?) Beträgen verwendete Begriff "Selbstbehalt" zu erklären. Die Bw wurde ersucht, die Weiterleitung der "Selbstbehalte" an den Verein und deren allenfalls endgültiges Verbleiben bei diesem Rechtsträger nachzuweisen.

Die in zwei Therapie-Honorarnoten ausgewiesene Umsatzsteuer von 20% möge dahingehend erläutert werden,

- ob umsatzsteuerpflichtige Leistungen zu Grunde lägen und ob die Umsätze in der Umsatzsteuererklärung 2000 nachweislich erfasst wurden; oder
- ob es sich in Wirklichkeit um "Selbstbehalte" gehandelt habe, die an den Verein nachweislich weiter gegeben worden seien. In diesem Fall schulde die Bw die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung, doch könne die Rechnung berichtigt werden, was im Jahr der Rechnungsberichtigung wieder zur Entlastung von Umsatzsteuer führe.

Während im Schreiben vom 15. September 2006 die Vermietungserlöse aus dem Objekt S/Top 8 mit € 2.876,67 beziffert würden, ergebe sich aus dem vorgelegten Kontoblatt ein Nettogesamtbetrag an Vermietungserlösen (aus dieser Wohnung ?) von 9.853,23 (ob ATS oder €, gehe aus dem Kontoblatt nicht klar hervor). Die Verbuchung der Mieterlöse in € möge an Hand der Mieteinnahmenbelege, getrennt nach eigenen (?) Mietzahlungen und jenen der Time-sharer, dargestellt werden. Folge man den Angaben der Bw in ihrem Schriftsatz, so stünden die Fremdmieterlöse zu den noch adaptierungsbedürftigen Therapieerlösen in einem Verhältnis, welches von den im Betriebsprüfungsverfahren für 1997 und 1998 getroffenen Feststellungen nur wenig abweiche. Handle es sich aber um Werte in Schilling, so würden die Vermietungserlöse aus Top 8 nur 14% der für die Vorsteuerkürzung relevanten Gesamteinnahmen (Mietzinse und Therapiehonore) betragen, und es könnten die Objektvorsteuern nur in diesem Ausmaß geltend gemacht werden. Die das gemischt genutzte Objekt betreffenden, im Jahr 2000 angefallenen Vorsteuern seien aufgegliedert und in einer Summe bekannt zu geben.

**I.18.** Die Bw antwortete mit Schreiben vom 3. Oktober 2006:

Gelegte Honorarnoten und erzielte Einnahmen müssten nicht zusammenstimmen, das liege schon im Wesen einer Einnahmen-Ausgaben – Rechnung. Aus den Honorarnoten ersehe man, dass Zeiträume vor 2000 angeführt seien. Das liege vielleicht in der Besonderheit der Therapien: Die Patienten benötigten derartig zusammengefasste Honorarnoten zur Vorlage an die Krankenkasse, wenn sie um Erstattung von Behandlungskosten einreichten. Honorarmäßig würden so mehrere Sitzungen nach Abschluss einer Behandlung für die Krankenkasse dargestellt. So seien 17 Sitzungen und zwei T- Termine aus 1999 auf Honorarnoten datiert mit 2000 zu erkennen. Diese seien als vereinnahmt in 1999 erfasst worden, und es würden wohl Therapiebeginne in 2000 auf Honorarnoten des Jahres 2001 zu finden sein. Ein Nichterklären von Einkünften habe die Bw nicht ins Auge gefasst, weil bei den zum Teil geisteskranken Patienten nicht auszuschließen sei, dass ein Haftungsfall im Nachhinein konstruiert wird. Dann wäre es unangenehm, wenn man die Einnahme nicht erklärt hätte. Man wolle sich nicht

einnahmenseitig erpressbar machen. Außerdem habe die Betriebsprüfung an den Therapieeinnahmen nichts auszusetzen gehabt.

Der Verein T lebe von Spenden. Mit diesen Spenden würden Therapien für Patienten angeboten, die sich das finanziell nicht leisten könnten. Um aber "nicht nur zu schenken", sollten die Therapierten einen Beitrag von ATS 200,- leisten, die Differenz auf den Satz von ATS 800,- ("der vom Verein angeboten wurde") zahle der Verein durch Überweisung (an die Bw). Der Patient müsse mit seiner Unterschrift bestätigen, dass er die Therapiestunde erhalten und den Selbstbehalt bezahlt habe. Werde der Selbstbehalt nicht bestätigt, so zahle der Verein auch nicht die verbleibenden ATS 600,-. Die Leistungen des Vereins seien (*von der Bw*) in Anspruch genommen, aber nach dem Aufbau der Tätigkeit (insbesondere im Jahr 2000) bald aufgegeben worden, da der Verein nur stockend – nach Zufluss der Mittel aus Spenden – gezahlt habe. Die therapierte Patientin sei Mutter eines suizidgefährdeten Kindes gewesen und habe nicht die Mittel gehabt, den Selbstbehalt aufzubringen. Die Bw habe in ihren Anfängen eben für ATS 600,- gearbeitet, weil sie sich vom Verein "T" eben mehr versprochen habe, als dann eingetreten sei. Besagte Patientin sei von der Bw nach Ende der Geschäftsbeziehung mit "T" aufgesucht und kostenlos nachbetreut worden. Die Bw habe "vom Patienten" keinen Selbstbehalt erhalten. Der UFS möge also die erklärten Einnahmen ruhig glauben, zumal "wir ATS 2.600,- nicht zu unterschlagen brauchen". Privatpatienten habe die Bw mangels 'Verbindungen' "eher nicht". Sie habe daher inzwischen umdisponiert und sei seit geraumer Zeit als "Seminar Abhaltende" im Pädagogischen Institut und an der Pädagogischen Akademie tätig, außerdem therapiere sie noch in zwei Krankenschwesternschulen. Die Einzelpraxis halte sie aufrecht, aus berufsrechtlichen Gründen und um das Time-sharing anbieten zu können.

Angesprochen auf die Honorarnoten mit Umsatzsteuerausweis führte der Vertreter der Bw aus, es sei möglich dass er die Einnahmen damals brutto unter § 6 Z 19 UStG subsumiert habe, weil er nur den Zahlungseingang buche. Die Leistungen seien sicher Supervisionen gewesen, eine Korrektur müsste gegebenenfalls dahin gehend erfolgen, dass die umsatzsteuerbefreiten Einnahmen um die ausgewiesene Mehrwertsteuer zu reduzieren und die MWSt von ATS 1.190,- vorzuschreiben wäre.

Die Wertangaben auf den Buchhaltungskonten seien alle in Euro, weil bei der Umstellung von der Software alles so umgerechnet worden sei. Seinerzeit habe er nach MWSt-Sätzen getrennt gebucht. Deshalb seien in den Einkünften (*gemeint*: Entgelten) zu 20% auch Einnahmen der Top Nr. 18 enthalten; diese habe er richtigerweise abgezogen. "Adaptierungsbedürftige Therapieerlöse sehe ich nicht in dem Ausmaß, dass das Vorsteuerverhältnis wesentlich geändert wird, und wenn es nicht wesentlich von der BP abweicht, so sei es." Er bringe auch

"nichts Überzeugendes mehr" gegen die teilweise Vorsteuerkürzung vor, um die Verfahrensdauer nicht noch zu verlängern.

Sollte der UFS dem Antrag auf Anerkennung der Vorsorgewohnung in V als steuerliche Einkunftsquelle nicht folgen, sei das Verfahren noch nicht beendet.

**I.19.** Der UFS ersuchte die Bw. mit Schreiben vom 13. Oktober 2006 um weitere Ergänzungen im Sachverhalt:

Die Abweichungen zwischen der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2000 und den vorgelegten Therapie-Honorarnoten 2000 seien durch Belege, Honorarnoten und Einnahmenaufzeichnungen über die Vereinnahmung der übersteigenden Therapieerlöse in einem anderen Jahr als 2000 aufzuklären, andernfalls die Zurechnung in 2000 vorgenommen würde. So erscheine etwa die Honorarnote vom 9. Februar 2000 über sechs in der Zeit von Jänner bis März 1999 abgehaltene Therapiesitzungen à ATS 500,- (= ATS 3000.-) ungewöhnlich spät ausgestellt, wenn man von einer Vereinnahmung bereits im Jahr 1999 ausgehen wolle. Bis zum Nachweis des Parteivorbringens werde angenommen, dass der als "bar erhalten" vermerkte Betrag erst anlässlich der Belegausstellung 2000 beglichen worden sei.

Die strittige Vorsteuerkürzung in den Jahren 1997 und 1998 erscheine angesichts der Einnahmenproportion 2000 sachgerecht, zumal 2000 die mindestens anzusetzenden Therapieerlöse von ATS 55.550,- (= € 4.036,98) 58,39% des im gemischt genutzten Objekt erzielten Gesamtumsatzes betragen hätten. Weiters fehle es an einer belegmäßig nachvollziehbaren Aufschlüsselung der Objektvorsteuern 2000, zumal die Bw in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung für 2000 keine objektbezogene Trennung vorgenommen habe. Sollte die Bw eine hiermit erbetene Aufschlüsselung nicht beibringen (können), werde um einen Schätzungsvorschlag gebeten, andernfalls der UFS den Basiswert für den gemischt genutzten Objektteil analog den Feststellungen der BP für 1997 und 1998 – ohne diesmal nicht angefallene Investitionen – schätzen und um 58,39% kürzen werde.

**I.20.** Der steuerliche Vertreter teilte am 17. Oktober 2006 vorweg telefonisch mit, dass ein Nachvollzug der Honorarerfassung aus den Kontoblättern des Jahres 1999 nicht möglich sei, da auch in diesem Jahr Einnahmen aus Therapieleistungen zeitverschoben (das Kalenderjahr überschreitend) abgerechnet worden seien. Hinsichtlich der aufteilbaren Objektvorsteuern verwies er auf die Einnahmen- Ausgabenrechnung, aus welcher die mit Umsatzsteuer belasteten Betriebsausgaben hervorgingen: Telefon und Betriebskosten zu 20%.

Im Übrigen sei eine neue Prognoserechnung in Vorbereitung.

Am 19. Oktober langte beim UFS eine mit "Prognoserechnung V" übertitelte Darstellung des Vermietungsergebnisses 2006, verlängert um eine mit gleich bleibenden Wertansätzen –

ausgenommen AfA; diese wurde bis 2009 verringert und ab diesem Jahr gleich bleibend dargestellt – operierende Ergebnisvorschau bis 2010 ein, welcher eine AfA-Vorschau sowie ein Ausdruck des – bis Dezember 2006 fortgeführten – Verrechnungskontos 2006 beigelegt waren. In der "Prognose" 2006 bis 2010 wurden gleich bleibenden Mieteinnahmen von netto € 5.181,82 jährlich anfallende Werbungskosten aus dem Titel Energie (100,-), Betriebskosten (1.442,07), Fremdenverkehrsabgabe (114,34) und Einrichtungs- bzw. Gebäude- AfA (3.196,67; 2.446,52; 1.854,38; und ab 2009: 1.698,-) gegenüber gestellt. Daraus resultierten prognostizierte Einnahmenüberschüsse von (€) 328,74; 1.078,89; 1.671,03; und ab 2009 gleich bleibend 1.827,41.

An 2006 erzielten Bruttomieteinnahmen wurden verbucht:

Dat.	Betrag	Vermerk
11.5.	800,00	k
07.7.	1.400,00	susi
09.8	700,00	t
17.8.	700,00	w
18.9.	1.400,00	h
19.9.	700,00	mrl

**I.21.** Über Aufforderung des UFS erstattete das Finanzamt als Verfahrenspartei eine Gegenäußerung zu dieser Ertragsvorschau: In der vom Steuerberater vorgelegten Rechnung würden keine Werbungskosten für *Mietausfälle, Verwaltung, Reparaturen* und *Verzinsung der jahrelangen Anlaufverluste* berücksichtigt. Der Verwaltungsgerichtshof habe wiederholt, zuletzt im Erkenntnis vom 20. September 2006, Zl. 2005/14/0093, zum Ausdruck gebracht, dass künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz hätten. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die im BP-Verfahren erstellte Prognoserechnung als im höchsten Maße unplausibel (VwGH vom 28. März 2000, 98/14/0217) und lasse eine realitätsnahe Prognostizierung der Vermietungseinkünfte nicht zu. Mit einer weiteren Stellungnahme des Finanzamtes zu allfälligen weiteren Prognoserechnungen der Bw sei nicht mehr zu rechnen.

**I.22.** Mit Schreiben vom 24. November 2006 gab der UFS der Bw unter Beifügen dieser Äußerung bekannt, dass er die Bedenken des Finanzamtes gegen die bisher eingebrachten Prognoserechnungen vorläufig teile. Er wies darauf hin, dass es Sache der Bw sei eine



Prognoserechnung vorzulegen, die den vom Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung gestellten Anforderungen genüge; Sache des UFS werde es sein, dies allenfalls ergänzte Vorscheurechnung auf ihre Plausibilität zu prüfen.

**I.23.** Mit Schreiben vom 19. Dezember 2006 nahm der Ehegatte und Vertreter der Bw hierzu wie folgt Stellung:

I.23.1. Mietausfälle seien berücksichtigt, indem nur mit 8 Wochen Vermietung gerechnet werde. Zwei Augustwochen, Osterferien und Energieferien würden nicht berücksichtigt. Darüber hinaus noch weitere Ausfälle anzusetzen erscheine nicht nachvollziehbar, zumal es schon Stammkunden gebe.

I.23.2. Verwaltung und Reparaturen seien angesetzt in der Position Hausverwaltung H.

I.23.3. Verzinsung (der Anlaufverluste) gebe es keine, da ohne Fremdkapital finanziert worden sei.

I.23.4. Preisanhebungen "habe ich nicht eingebaut, weil ich es nicht brauche, obwohl sie moderat angewendet keine Änderung der Bewirtschaftung bewirken."

I.23.5. Die kollegiale Hilfe einer anderen Steuerberatungskanzlei sei in Anspruch genommen worden um sicher zu gehen, dass die Prognoserechnung in Ordnung ist. Finanzamt und UFS registrierten nicht, dass der Vertreter eine worst case Prognose gemacht habe, weil er sicher sei, "das" (= den positiven Gesamtüberschuss) in 23 Jahren zu schaffen. Eine weitere Prognoserechnung werde nicht eingebracht. Es gebe schon zu viele Jahre Realität mit zufrieden stellendem Cashflow, und es sei nicht akzeptabel, eine noch schlechtere Prognoserechnung zu erstellen, damit sie immer falscher werde. Was solle denn an gewünschten Ausgaben noch eingebaut werden? Mit der letztabgegebenen Prognoserechnung sei der Vertreter nach wenigen Jahren fertig mit den akkumulierten Verlusten. Es lasse sich ausrechnen was man fiktiv als Ausgabe ansetzen muss, damit er über 23 Jahre komme. Außerdem sei zu befürchten, dass ihm jetzt Liebhaberei "reingedrückt" werde, und dass man in ein paar Jahren dann auf Einkommen- und Umsatzsteuer pochen werde.

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

**II.** Berufung gegen Umsatzsteuer 1997-1998 und Einkommensteuer 1996-1998

II.1. Umsatzsteuer 1997, 1998

(zu Tz 15 BP-Bericht) Die Bw teilte in der Berufung mit, dass sie 1997 noch "bei uns zu Hause" (*ergänze*: selbständig) gearbeitet habe, und 1998 81 Stunden (*ergänze*: in der Ordination). Im Vorlageantrag brachte sie vor, ihre Ausgaben aus psychotherapeutischer Tätigkeit bestünden auch aus der AfA laut einem Anlageverzeichnis, welches von dem für die

Vermietung der Praxisräume an die Mitbenützer geführten, anderen Anlageverzeichnis getrennt sei. Es gebe daher keinen Anlass, Anlagegegenstände der vermieteten Praxisräume den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen.

Die Bw hat Zeitraum und Grad der Nutzung des Objektes Schumanngasse 18 für ihre eigene psychotherapeutische Ordination entgegen der Aufforderung des UFS zuletzt nur für 2000 dargelegt, den entsprechenden Gesamterlös in diesem Jahr mit € 3.808,06 beziffert und dies anhand der beigebrachten Honorarnoten untermauern wollen. Damit hat sie die behauptete Nicht-Nutzung der Räumlichkeiten für eigene Therapietätigkeit im Jahr 1997 entgegen der entsprechenden Ankündigung des steuerlichen Vertreters weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Es wird daher an der anteiligen Kürzung der Objektvorsteuern für diese beiden Streitjahre festgehalten. Allerdings erhöhen die nicht abzugsfähigen Vorsteuern aus aktivierungspflichtigen Anschaffungen die jeweilige Abschreibungsbasis, während Vorsteuern aus sofort abzugsfähigen laufenden Betriebsaufwendungen als zusätzliche Betriebsausgaben den Gewinn mindern. Die Auswirkung auf den Jahresgewinn aus selbständiger Tätigkeit wird im Erwägungsteil zu den Berufungen gegen Einkommensteuer 1997 und 1998 dargestellt.

Hinsichtlich der strittigen Vorsteuerkürzung in 1997 und 1998 entbehren die Einwände der Bw gegen die Basis *Vorsteuern aus Top 8* einer Grundlage, da die BP ihre aus den Anschaffungen und laufenden Kosten für dieses Objekt abgeleiteten Berechnungen nachvollziehbar dargestellt hat (Arbeitsbogen, S.233 und 234). Der Basiswert ergab sich nämlich aus der Summe der Vorsteuern für Betriebskosten und Investitionen in Top 8 laut Rechnungen (Arbeitsbogen, S. 84 – 86), Anlageverzeichnissen und Aufwandskontoblättern der Bw selbst. Auf Befragen durch den Referenten, worin sich die für Mitbenützer angeschafften Einrichtungsgegenstände von den für die eigene Praxis angeschafften Gegenständen nachweislich unterscheiden und warum die Verwendung einzelner Gegenstände nur für Zwecke der Mieter erst im Verfahren vor dem UFS behauptet werde, wobei sich die tatsächlichen Verhältnisse für so weit zurück liegende Jahre kaum mehr überprüfen ließen, führte die Bw nichts mehr aus.

Die vom Finanzamt gewählte Methode zur Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern nach dem Einnahmenverhältnis begegnet keinen Bedenken des UFS, da es der Bw mit der Vorlage ihrer Honorarnoten für 2000 nicht gelungen ist, die Einsatzzeiten der Eigenordination in den daneben auch vermieteten Räumlichkeiten für die Jahre 1997 und 1998 als vergleichsweise bedeutend geringer darzustellen. Das Vorbringen, die Vermietung an Kollegen stehe ganz im Vordergrund, und es dürfe nur nach Stundenanteilen zur Vorsteuerkürzung für den Eigenbetrieb kommen, hat keine den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen besser entsprechende Schätzung der Kosten- (und Vorsteuer-) Anteile aufgezeigt. 2000 überstiegen die Therapieerlöse die Vermietungsentgelte aus Top 8 deutlich,

so dass sich das Umsatzverhältnis in diesem Jahr, nach ausgewogenem Verhältnis in 1997 und 1998, zu Lasten der steuerpflichtigen (und zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Entgelte verschlechterte. Hieraus folgt, dass die Aufteilungsmethode der BP den nichtabzugsfähigen Vorsteueranteil in 1997 und 1998 keineswegs zum Nachteil der Bw verzerrt. An der Aufteilung der Vorsteuern nach dem Einnahmenverhältnis wird daher für diese Streitjahre gemäß § 12 Abs 5 Z 1 UStG 1994 festgehalten.

Der Aufteilungsmethode nach dem Einnahmenverhältnis setzte die Bw zuletzt nichts mehr entgegen, ohne jedoch die Berufung diesbezüglich einzuschränken.

Die in 1997 geltend gemachten Vorsteuern aus Anschaffungen für das Objekt V (ATS 1.000,62 und ATS 795,20, abgerundet auf 1.795,20, siehe BP-Arbeitsbogen, S.112 und BVE- Entwurf im Einkommensteuerakt 1998/Blatt 49) werden, auf Grund der weiter unten dargestellten Beurteilung dieser Vermietungstätigkeit als Liebhaberei, Zahllast erhöhend ausgeschieden. Gleiches gilt für die in 1998 geltend gemachten Objektvorsteuern, und zwar:

Wohnungskauf	193.995,00
Einrichtung	32.598,50
Roh- und Hilfsstoffe	8.051,67
Energie	1.134,83
geringwertige WG	5.802,18
Honorar Dr. B	9.435,60
zusammen	<u>251.017,78</u>

Die Positionen sind, wie weiter oben dargestellt, aktenkundig.

## II.2. Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998

### II.2.1. Architektenhonorare

Der Bw ist zuzustimmen, soweit sie der Bescheid*begründung* gegen die Aberkennung der Architektenhonorare für Planungsleistungen im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Sockelsanierung im Vermietungsobjekt S entgegen tritt: Wenn die gemäß § 18 Abs 10 UStG noch aufbewahrungspflichtigen Unterlagen aus Verschulden der Bw nicht mehr vorhanden sind, die Architektenleistungen und deren Bezahlung durch die Bw aber glaubhaft erscheinen (weder dem BP-Bericht noch dem Arbeitsbogen des Prüfers sind diesbezüglich Zweifel weckende Anhaltspunkte zu entnehmen), kann die Versagung des Abzuges als Werbungskosten im Wege der AfA auf den Belegmangel nicht gestützt werden.

Dem Berufsbegehren bleibt der Erfolg dennoch versagt: Planungskosten wie die gegenständlichen Architektenhonorare gehören grundsätzlich zu den Herstellungskosten des Gebäudes und sind im Wege der AfA auf die (Rest-)Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben. Unterbleibt jedoch die Errichtung des Gebäudes (hier: die Sockelsanierung), so

sind die Planungskosten sofort abziehbar (*Doralt*<sup>4</sup>, § 16 EStG, Tz 220 "Planungskosten"). Dies entspricht den Bewertungsvorschriften des § 6 EStG, wonach Planungskosten, denen kein Herstellungsvorgang folgt, nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind (*Quantschnigg/Schuch*, EStG 88, § 6 Tz 70, und *Doralt*<sup>4</sup>, § 6 Tz 112).

Die Bw hat die von ihr zutreffend aktivierten Architektenhonorare aus 1988 und 1989 nicht im Jahr der Aufgabe des Sanierungsvorhabens (laut eigenem Vorbringen: 1992) sofort, sondern erst ab 1994 auf mehrere Jahre verteilt abgeschrieben. Da der Wertverlust schon vor 1993 eingetreten war, bleibt für dessen Berücksichtigung in späteren Jahren, somit auch in den Streitjahren 1996, 1997 und 1998, kein Raum. Die Abschreibungsbeträge waren Einkünfte erhöhend hinzu zu rechnen.

Die darauf eingeschränkte Berufung gegen Einkommensteuer 1996 ist somit unbegründet.

#### II.2.2. Vermietung V:

Bei Prüfung der Frage, ob die gegenständliche Betätigung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist, sind die Vorschriften der Liebhabereiverordnung (L-VO) BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 und BGBl II 1999/15, anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs 2 L-VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. (...)
2. (...)
3. aus der Bewirtschaftung von (...) Eigentumswohnungen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. (...)

Gemäß § 2 Abs 4 L-VO liegt bei solche Betätigungen 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 Sinne 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).

Die Bw vermietet seit Sommer 1998 eine im Dezember 1997 angeschaffte Ferienwohnung wochenweise an Freunde der Familie. Fraglich ist, ob diese Tätigkeit im 21. Jahr ab Erwerb einen Gesamtüberschuss erwarten lässt.

Gegen die Annahme des Finanzamtes, dass nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung 2002 die Art der Bewirtschaftung in Ertrag steigernder Weise geändert worden sei, indem seither ungleich häufiger (ab 2003 allerdings mit dem halben Umsatz des Jahres 2002) vermietet werde und die Betriebskosten erklärtermaßen deutlich gesunken seien – worin das Finanzamt allerdings einen erklärungsbedürftigen Widerspruch sah – wendet die Bw ein, dass die in Vorzeiträumen bloß sporadischen Vermietungen und daher insgesamt deutlich unter dem Jahresaufwand liegenden Mieteinnahmen auf die üblichen Anlaufschwierigkeiten und die schrittweise Einrichtung mit Möbeln 1998 zurück zu führen seien. Diese Erklärung überzeugt nicht, da die Wohnung auch 1999 und 2000 nur selten – angeblich an "Freunde", die noch dazu Anzahlungen zum Teil erst in Folgejahren "konsumiert" hätten – vermietet war, und da die Bw den Grad der Eigennutzung bloß unbestimmt angegeben ("4 Wochen Urlaub im Jahr"), aber nicht dokumentiert hat. Es entspricht nämlich nicht den Gepflogenheiten bei der Vermietung von Ferienwohnungen und wäre als ungewöhnlicher Umstand durch die Bw auf Grund ihrer somit erhöhten Mitwirkungspflicht aufzuklären (*Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 115 Tz 13), wenn Gäste zunächst buchen bzw. bestellen und zahlen, aber wegen Terminschwierigkeiten und anderer Umstände erst ein Jahr später die Bestandszusage (zu einem unbestimmten Zeitpunkt) "konsumieren". In Verbindung mit den Aufzeichnungsmängeln bzw. mit dem Fehlen von Belegen für den Aufenthalt und für die Zahlung von Bestandentgelt entzieht sich eine solche behauptete ungewöhnliche Vorgangsweise jeder Überprüfung. Der UFS hat daher dem Vorbringen, es würde nachhaltig und unter optimaler Ausnutzung der Gelegenheiten vermietet, keinen Glauben geschenkt.

Der aus den Steuererklärungen für 1997 - 2001 in Verbindung mit den Ziffern für 2002ff ableitbare Umstand, dass bei später höherer Bestandfrequenz die Betriebskosten deutlich niedriger gewesen sein sollen als bei zuvor weit geringerer Frequenz; und der Umstand, dass die von nicht angemeldeten Freunden der Familienmitglieder verlangten Wochenmieten (noch dazu bei angeblich unvollständiger Einrichtung) höher gewesen sein sollen als die später von im Gästebuch erfassten Benützern, (dies wird von der Bw mit vermuteter Verwechslung von ATS mit € bestritten, aber nicht widerlegt) erlauben die Schlussfolgerung, dass bis zum Aufbrechen des Steuerstreites im Jahr 2002 eine gewinnorientierte Vermietung zum Vollauslastungsgrad nicht angestrebt wurde und daher auch nicht dokumentierbar war, und dass die Bw erst dann mit Intensivierung und Dokumentation der Vermietungstätigkeit reagierte.

Die Bw hat keine Prognose in dem durch die Liebhabereiverordnung geforderten Sinn, sondern eine Jahresaufstellung der Einnahmen und Werbungskosten vorgelegt und die Zeiten der potenziellen Nachfrage mit 11 bis 15 Wochen, zuletzt mit 8 Wochen pro Jahr, angegeben. Damit hat sie die Eignung der bis Ende 2001 gepflogenen Bewirtschaftungsweise zur Erzielung

eines Gesamtgewinnes innerhalb absehbaren Zeitraumes von weniger als 21 Jahren nicht nachvollziehbar gemacht. Dass es der Bw – wie sie andeutet – möglich wäre, die Mieten zu erhöhen und auch an wirklich Fremde, etwa unter Einschaltung der Gemeinde, zu vermieten (worauf sie aber im Interesse eines pfleglichen Zustandes der Wohnung bewusst verzichte), verdeutlicht den Umstand, dass die starke Abweichung der tatsächlichen Jahresergebnisse von der im BP-Verfahren und zuletzt ziffernmäßig (ohne Prognoserechnung) dargelegten Erwartung in der konkreten Art der Bewirtschaftung wurzelt. Durch ein zuletzt angedeutetes (für Jahre ab 2001 indirekt eingeständenes?) Weglassen von tatsächlich angefallenen und realistisch für die Zukunft erwarteten Werbungskosten – insbesondere von Betriebskosten, Mietausfällen bei einer Vermietung ausschließlich an Freunde der Familie und von zukünftigem Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwand, den die Bw bis zuletzt prognostisch außer Acht gelassen hat – kann ein günstigeres Ergebnis bzw. eine taugliche Prognose nicht erfolgreich dargestellt werden. Wäre solches für eine erfolgreiche Widerlegung der Annahme von Liebhaberei ausreichend, würde damit der Abgabenbehörde jede Möglichkeit genommen, Prognoserechnungen a) *auf ihre Plausibilität* und b) *in einem Beobachtungszeitraum auf ihre Bestätigung in der Wirklichkeit* zu überprüfen. Der steuerliche Vertreter der Bw hat im Übrigen schon angedeutet, die Vermietungspreise anheben, sowie die Werbungskosten nach eigenem Gutdünken flexibel gestalten und geltend machen zu können, das Objekt aber lediglich im engeren Freundeskreis und keinesfalls am Markt, etwa über Vermittlung der Fremdenverkehrsgemeinde, anbieten zu wollen. Damit erscheint das Risiko weiterer Leerstehungen auch innerhalb der Sommerwochen geradezu heraufbeschworen. Auf eine Optimierung des Gesamtergebnisses kam und kommt es der Bw somit erkennbar gar nicht an. Bei den Resultaten der Vermietungstätigkeit ab 1998 bis 2001 handelt es sich somit nicht um typische Anlaufschwierigkeiten sondern um eine bewusst in Kauf genommene Ertraglosigkeit. Diesen Eindruck erhärtet folgender Umstand: Die Bw hat auf die Liebhabereibeurteilung ihrer Tätigkeit durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes erkennbar reagiert, indem sie für 2002 ein auffallend besseres Ergebnis (höhere Mieteinnahmen bei deutlich niedrigeren Werbungskosten) erzielt bzw. erklärt hat, freilich ohne die Ursachen für dieses Phänomen nachvollziehbar zu machen. Ab dem Folgejahr 2003 ist sie jedoch wieder zu bescheideneren Ergebnissen zurückgekehrt. Die vom steuerlichen Vertreter bekundete Möglichkeit der Gestaltung von Ergebnissen steht damit und mit der vom Finanzamt vermuteten Beliebigkeit der Erklärungsziffern durchaus im Einklang. Da jedoch das vorgelegte Gästeanmeldebuch und die losen Meldeblätter keinen Anhaltspunkt auf verkürzte Vermietungseinnahmen bieten, war von jeweils vollständig erklärten Einnahmen auszugehen.

Der Vorscheurechnung der Bw gelingt es nicht, für die in 1997 bis 2001 konkret gewählte Art der Bewirtschaftung eine Gesamtgewinnaussicht überhaupt darzutun. So wurde (und wird,

soweit aktenkundig, noch immer) die Tätigkeit ohne langfristig objektive Ertragsfähigkeit ausgeübt.

Die Bw konnte die Annahme von Liebhaberei für den Streitzeitraum nicht entkräften. Die strittigen Verluste (Werbungskostenüberschüsse) 1997 und 1998 (sowie 2000, siehe unten) sind daher Ergebnisse aus einer Liebhabereibetätigung iSd § 1 Abs 2 L-VO und bleiben bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vom Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ausgeschlossen. Auf die Ausführungen der Bw zum Eigenverbrauch (1998) und zur AfA-Bemessungsgrundlage (ab 1997) war daher nicht mehr einzugehen.

II.2.3. Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Wie weiter oben dargestellt, hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung für 1998 das negative Jahresergebnis der Vermietung V , entgegen seiner Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung infolge fehlerhafter Berechnung mit einem Teilbetrag irrtümlich erfasst. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind ohne das Ergebnis V mit *minus ATS 10.741,-* anzusetzen.

### II.3. Auswirkung auf die Umsatzsteuer 1998

Gemäß § 2 Abs 5 letzter Satz UStG 1994 iVm § 6 L-VO gilt eine als Liebhaberei iSd §1 Abs 2 L-VO qualifizierte Betätigung als nicht unternehmerisch. Entgelte aus einer solchen Tätigkeit unterliegen – abgesehen von in Rechnungen ausgewiesener USt; solche waren für den UFS nicht feststellbar – nicht der Umsatzsteuer, und der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

### II.4. Auswirkung der Vorsteuerkürzung auf die Einkommensteuer 1997, 1998

Vorsteuern aus laufenden Aufwendungen für den Therapeutenbetrieb sind als Betriebsausgaben Gewinn mindernd abzugsfähig, Investitionsvorsteuern erhöhen die jeweilige AfA-Basis und AfA:

Fundstelle	Text	Ansch.	VSt	davon	sofort	ND	AfA
<b>1997</b>				<b>49%</b>			
BP, S.112	herd+kühl +2 Sitzer	09/97 09/97	5.954,00	2.917,00		5J	292
BP, S.113	3xbüromat.		296,83		145,45		
	anscl top8		15,00		7,35		
BP, S.114	3x Energie		603,70		295,81		
-"-	Telefon		475,27		232,88		
BP, S.86		04/97	16.000,00	7.840,00		8J	980
BP, S.85		04/97	12.769,00	6.256,81		67J	94
AnlVerz,Nr1	Einrichtg	12/97	13.927,00	6.824,23		5J	682
AfA plus							<b>2.048</b>

sonst. BA plus			1.390,00		<b>681</b>		
<b>1998</b>				<b>48%</b>			
AfA Vorjahr, voller Satz							3.022
InvNr.11	Garderobe	03/98	3.900,00	1.872,00		8	234
InvNr.15	Ti + Sessel	02/98	4.616,00	2.216,00		5	443
BP, S.120ff	Betr.stoffe		883,34		424,00		
	Büromat.		65,27		31,33		
	Energie		1.070,06		513,63		
	Telefon		77,93		37,41		
	GWG		833,33		399,99		
	Fahrtspesen		45,45		21,82		
	Fachlit.		7,73		3,71		
sonst. BA plus					<b>1.432</b>		
AfA plus							<b>3.699</b>

## II.5. Einkommensteuer 1997, sonstige Änderungen:

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden bisher auch deswegen unrichtig ermittelt, weil eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben (Detail laut BP- Arbeitsbogen, Seite 99) im Betrag von ATS 15.754,32 dort noch keine Berücksichtigung fanden, sondern fälschlich unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht worden waren. Dies blieb sowohl im BP-Verfahren als auch in der Berufungsvorentscheidung unbeanstandet und war nunmehr zu korrigieren, das Betriebsergebnis 1997 beläuft sich auf minus ATS 14.083,00:

Honorare lt Erkl.		4.400,00
AfA Vorst	-2.048,00	
Betriebsausgaben Vorst	-681	-2.729,00
sonstige Betriebsausgaben		-15.754,32
Verlust		-14.083,32
Einkünfte aus s. A.		-14.083,00

Andererseits verringert sich der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung gegenüber dem angefochtenen Bescheid wie folgt:

V+V/Allein lt BP und angefochtenem Bescheid	-142.293,00
+ Ergebnis V lt BP	15.664,00
V+V/Allein ohne V	-126.629,00
+ Kilometergelder Fahrten nach V	4.410,00
+ Betriebsausgaben	



selbständige Arbeit	15.754,32
V+V/Allein lt UFS	-106.464,68
Ergebnisanteil KEG lt Tangente	-109.351,00
Gesamtergebnis	215.815,68
Einkünfte aus V+V	-215.816,00

Von einer anteiligen Zuordnung der hier voll berücksichtigten AfA von den Nettoanschaffungskosten für die Ordinationseinrichtung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit hat der UFS abgesehen, da sich dies auf die Steuerbemessungsgrundlage nicht auswirken würde und die Bw durch den Verzicht auf eine solche noch genauere Aufwandstrennung nicht beschwert ist.

## II.6. Einkommensteuer 1998, sonstige Änderungen

Hier wurden die Betriebsausgaben für Therapeutentätigkeit aus der Überschussrechnung "Vermietungen" insoweit herausgeschält und den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet, als der Betriebsprüfung diese Ausgaben an Hand einer vom steuerlichen Vertreter der Bw erstellten Auflistung bekannt gegeben wurden, wobei letztlich keine Trennung von den Vermietungseinkünften erfolgte: laufende Betriebsausgaben ATS 22.015,60 und AfA ATS 2.400,00, zusammen ATS 24.415,60 (BP, Seite 101). Mögliche weitere bisher nicht aufgegriffene Zuordnungsfehler wurden nicht untersucht, da keine Doppelerfassung von Aufwendungen oder Ausgaben vorliegt und die Bw auch hier durch den Verzicht auf eine noch weiter gehende Aufwandstrennung nicht beschwert ist. Zusätzlich wurden die aus nicht abzugsfähigen Vorsteuern resultierenden AfA-Beträge und Vorsteuern aus sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben vom Betriebsergebnis abgezogen:

Einkünfte aus s. A. lt angefochtenem Bescheid	34.200,00
AfA Vorsteuern	-3.699,00
sonstige B. A. Vorsteuern	-1.432,00
Fehlzuordnungen V+V	-24.415,60
Gewinn	4.653,60
Einkünfte aus s. A.	4.653,00
Einkünfte aus V+V lt BVE	-88.707,00
Berechnungsfehler BVE	+77.966,00
Fehlzuordnungen selbständige Arbeit	+24.415,60
Ergebnis	13.674,60
Einkünfte aus V+V	13.675,00

## III. Berufung gegen Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2000

### III.1. Unecht steuerbefreite Umsätze, Vorsteuerkürzung, Gewinnauswirkungen

Vorauszuschicken ist, dass sich aus den Honorarnoten 2000 ein höherer unecht steuerbefreiter Umsatz ergibt als erklärt. Die Gesamtsumme der im Jahr 2000 in Rechnung gestellten Honorare inklusive Selbstbehalte (=Vorauszahlungen von Patienten; diese kamen der Bw über den Verein T zu), aber ohne zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer, beträgt ATS 67.350,- (€ 4.894,52). Der Aufforderung, die allfällige Vereinnahmung von Sitzungsentgelten in einem anderen Jahr als dem der Rechnungslegung nachzuweisen, kam die Bw nicht nach. Sie beschränkte sich darauf, die teilweise Vereinnahmung in Vorjahren und das Ausstellen von Sammelrechnungen jeweils bei Beendigung der Therapie zu behaupten, ohne dies auf geeignete Weise glaubhaft zu machen. In einzelnen Honorarnoten (Re. vom 31.3.2000, über ATS 12.000,-) ist nicht angegeben, wann und auf welche Weise die Honorare bezahlt wurden, da entsprechende Vermerkfelder in den Vordrucken unausgefüllt blieben. Warum in den Rechnungen die Bezahlung ohne jeden Hinweis auf frühere Vereinnahmung bestätigt worden war, wobei etwa die Formulierung "...beträgt das offene Honorar..." (s. Re. vom 21.5.2000, über 5 Einheiten à 800,-, davon 2 aus November und Dezember 1999) gegen frühere Vereinnahmung von Entgelten für Leistungen in 1999 spricht, erklärte die Bw mit dem allgemeinen Hinweis auf die Rechnungsvorlage bei der Krankenkasse nicht überzeugend. Es blieb unaufgeklärt und erscheint unverständlich, warum Therapiepatienten eine Rechnung zur Vorlage bei der Krankenkasse erst weit nach Ende der Therapie benötigt haben sollen, wenn z. B. die Leistungen laut Honorarnote im ersten Quartal 1999 erbracht und nach dem Vorbringen der Bw tatsächlich sofort bezahlt wurden (Re. vom 9.2.2000, über 6 Einheiten à 500,-). Den Gepflogenheiten des Geschäftsverkehrs im Betrieb eines Psychotherapeuten widerspricht es anzunehmen, dass für Bareinnahmen im Jahr der Leistungserbringung keine Empfangsbestätigungen ausgestellt worden sein sollen. Einen Nachweis für diese ungewöhnliche Vorgangsweise ist die Bw schuldig geblieben.

Der UFS geht davon aus, dass die Bw in 2000 keine das Inkasso in einem früheren Jahr betreffenden Rechnungen ausgestellt hat. Der sinngemäße Berufungseinwand ist auch deswegen ungeeignet, die vorgehaltenen Bedenken des UFS zu zerstreuen, weil die Bw im Betriebsprüfungsverfahren keine Honorarnoten über die in 1997 und 1998 vereinnahmten Therapieentgelte vorlegen konnte und übrigens auch einem diesbezüglichen Ersuchen des UFS für alle Jahre vor 2000 nicht nachgekommen ist. Es wurden daher wie vorgehalten die gesamten Nettobeträge laut vorgelegten Honorarnoten 2000 als Einnahmen bzw. als unecht steuerbefreite Umsätze im Streitjahr 2000 angesetzt.

Damit würde sich das für eine Aufteilung der Vorsteuern aus dem gemischt genutzten Objekt maßgebliche Umsatzverhältnis gegenüber 1998 und 1997 verschlechtern. Die Bw kam aber dem Ersuchen des UFS um Bekanntgabe und Aufgliederung der im Zusammenhang mit ihrer

Therapeutentätigkeit in 2000 anfallenden Vorsteuern nach, indem sie durch ihren steuerlichen Vertreter fernmündlich auf die netto erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2000 verwies. Vorsteuern waren demzufolge lediglich von umsatzsteuerbelasteten sofort abziehbaren Netto-Betriebsausgaben ( $\text{ATS } 28.985,92 * 0,2 = \mathbf{5.797,18}$ ) angefallen. Der UFS konnte daher – anders als für 1997 und 1998 – die aus dem Therapiebetrieb angefallenen Vorsteuern direkt zuordnen und hat die Beträge vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen bzw. als Betriebsausgaben Gewinn mindernd abgezogen (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 6, Tz 275).

Der Gewinn des Jahres 2000 war außerdem um die aus Vorsteuerkürzungen in 1997 und 1998 stammenden AfA- Mehrbeträge (ab 1998 insgesamt ATS **3.699,-**) zu vermindern.

III.2. Sodann hat der UFS die in zwei Therapierechnungen des Jahres 2000 mit ATS 340,- bzw. ATS 850,- irrtümlich ausgewiesene Umsatzsteuer, wie von der Bw angeregt, infolge Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung Zahllast erhöhend angesetzt und bei der Gewinnermittlung nicht als Einnahmen erfasst.

III.3. Die im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes Velden, Birkenallee 2/8 angefallenen Vorsteuern wurden von der Bw entgegen der Aufforderung des Finanzamtes im Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 2000 weder in Summe bekannt gegeben noch aufgegliedert; den im Schätzungsweg ausgeschiedenen Betrag von ATS 4.000,- hat die Bw, abgesehen vom grundsätzlichen Einwand gegen die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei, ebenso wenig beanstandet wie den Wert der vom Finanzamt konsequenter Weise aus dem Gesamtbetrag der Entgelte ausgeschiedenen Vermietungsumsätze. Es ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, von den Korrekturposten laut angefochtenem Bescheid abzuweichen.

III.4. Soweit sich die Berufung grundsätzlich gegen die Liebhabereibeurteilung der Vermietung in V wendet, genügt es auf die Ausführungen unter II.2.2. und II.3. betreffend konkrete Bewirtschaftungsweise und Prognosemängel zu verweisen, wobei noch angemerkt sei, dass die Ergebnisse bis 2005 hinter den Erwartungen der Bw prognosewidrig zurück bleiben.

III.5. Hinsichtlich der geltend gemachten AfA vom Architektenhonorar wird auf die Ausführungen unter II.2.1. verwiesen.

III.6. Kennzahlenermittlung

III.6.1. Umsatzsteuer 2000:

Gesamtbetrag d. Entgelte lt Erklärung	706.328,79	
ab Ferienwohnung in V	-48.545,45	
Zwischenbetrag	657,783,34	

+ Differenz aus Honorarnoten	+14.950,00	
Gesamtbetrag d. Entgelte	672.733,34	
§ 6 Abs 1 Z 19	-67.350,00	
steuerpflichtige Entgelte	605.383,34	
davon Steuer lt Bescheid	95.096,67	
Steuerschuld gemäß § 11 Abs 12 UStG	+1.190,00	
Summe Umsatzsteuer	96.286,67	96.286,67
ab Vorsteuern lt Bescheid (ohne V)	-73.623,62	
+ Vorsteuern selbständige Arbeit	5.797,18	-67.826,44
Unterschiedsbetrag		28.460,23
Zahllast		28.460,00

### III.6.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2000:

Gewinn lt. Bescheid	10.000,00
Zurechnung Honorare 2000 lt UFS	+14.950,00
Zwischensumme	24.950,00
AfA Vorsteuern 1997, 1998	-3.699,00
Betriebsausgaben Vorsteuern 2000	-5.797,20
Gewinn	15.454,80
Einkünfte aus s. A.	15.455,00

### III.6.3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000:

V+V/Alleinvertmietung lt Bescheid	-368.552,90
+ Architektenhonorar S	3.340,00
Ergebnis Alleinvermietung	-365.212,90
Ergebnisanteil KEG lt Tangente	-27.212,00
Gesamtergebnis	-392.424,90
Einkünfte aus V+V	-392.425,00

Beilage: 12 Berechnungsblätter (Umsatz- und Einkommensteuer 1997, 1998 und 2000, jeweils in ATS und €)

Wien, am 24. Jänner 2007