



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.B., 2... X., X-str. ..., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, vom 1. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch Mag. Susanne Brandstätter, vom 1. August 2006 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2000 sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 nach der am 11. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2000 bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1995 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995 bis 2000 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 1995 bis 2000 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenschuld beträgt:

	in S	in €
1995	15.712,00	1.141,84
1996	18.141,00	1.318,36
1997	17.351,00	1.260,95
1998	17.438,00	1.267,27
1999	17.554,00	1.275,70
2000	21.138,00	1.536,16

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), wohnhaft in Mistelbach, nutzte seit 1985 ein Einfamilienhaus in 9... Y. am Y-see für die Privatzimmervermietung, aus der sie folgende Einkünfte erzielte:

Jahr	lt. Bw. (aufger.) in S	Jahr	lt. Bw. (aufger.) in S
1985	- 1.598,00	1993	3.220,00
1986	- 9.589,00	1994	- 2.639,00
1987	- 17.223,00	1995	- 9.500,00
1988	- 7.970,00	1996	- 15.685,00
1989	- 3.540,00	1997	- 22.236,00
1990	- 8.510,00	1998	- 19.989,00
1991	- 3.724,00	1999	- 13.898,00
1992	857,00	2000	- 21.166,00
Summe			- 153.189,00

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 24. Oktober 1991** gab die Bw. bekannt, dass der für 1989 ausgewiesene Verlust von S 3.540,00 zu bereinigen sei. Anstatt der Zehntelabschreibung für die im Jahr 1986 errichtete Stützmauer (jährlich S 6.964,10) sei eine 1,5%-ige Afa (S 1.044,60) in Ansatz zu bringen, für 1989 würde sich ein Gewinn von S 2.379,49 ergeben. 1990 und 1991 habe die Bw. hohe Umsätze erzielt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei davon auszugehen, dass bei gleich bleibenden Verhältnissen ein Gewinn von jährlich S 2.000,00 erzielt und in den Folgejahren Gewinne bzw. ein Gesamtgewinn erzielt würde.

In den Jahren bis 1994 behandelte vorerst das Finanzamt die Vermietung als unternehmerische Tätigkeit bzw. als Einkunftsquelle in vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden. 1996 erklärte es die Bescheide für endgültig. Ebenso erblickte das Finanzamt in den vorläufigen **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für 1995 bis 2000** in der Vermietung eine Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Tätigkeit.

Mit **Vertrag vom 20. Dezember 2000** hat die Bw. die Liegenschaft in Y. an E.F. im Schenkungswege übertragen, zu Gunsten der Bw. wurde ein Wohnungsrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot grundbücherlich sichergestellt.

Im **Vorhalt vom 8. November 2005** teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass zufolge der Beendigung der Vermietung im Jahr 2000 ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum

anzunehmen sei, in dem ein Gesamtwerbungskostenüberschuss angefallen sei. Die Tätigkeit sei ab 1995 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren.

Der steuerliche Vertreter führte in der **Stellungnahme vom 1. Dezember 2005** aus, dass bis zum Jahr 1994 die wirtschaftlichen Gewinne – für eine Stützmauer wurde ein Zehntel Abschreibung durch die normale AfA ersetzt – erzielt worden seien. In den Jahren 1995 bis 2000 sei keine Änderung an der Bewirtschaftung eingetreten. Der Grund für die Umsatzrückgänge und damit für das Entstehen der Verluste liege nicht in innerbetrieblichen Ursachen, sondern in der allgemeinen negativen Entwicklung des Tourismus in Kärnten. In Kärnten seien im Zeitraum 1991 bis 1997 die Übernachtungen um ca. 28% und in Österreich gesamt um ca. 16% zurückgegangen. Es sei offensichtlich, dass der Kärntner Tourismus vom allgemeinen Rückgang überdurchschnittlich getroffen worden sei. Die Bw. habe zu Beginn der negativen Entwicklung im Kärntner Tourismus durch Anpassung an die Veränderung des Marktes den Umsatzrückgang in Grenzen halten und noch wirtschaftliche Gewinne erzielen können. In der Verlustphase habe sie aber erkannt, dass sie den Betrieb in der vorhandenen Struktur, trotz ihrer laufenden Bemühungen, ausreichend Nüchtigungen zu erzielen, aufgrund der allgemeinen schlechten Situation im Kärntner Fremdenverkehr so nicht mehr weiter führen könne. Sie habe daher die unternehmerisch sinnvolle Entscheidung getroffen, die Privatzimmervermietung zu beenden, nachdem die von ihr erwarteten und von der Öffentlichkeit vorausgesagten wirtschaftlichen Erholungen für den Tourismus aufgrund des EU-Beitrittes unerwarteterweise nicht eingetreten seien. Dass sie diese drastische Entscheidung der Beendigung nicht schon in den ersten Verlustjahren getroffen habe, sei verständlich und offensichtlich. Die Privatzimmervermietung sei daher als Einkunftsquelle einzustufen und die Veranlagung endgültig vorzunehmen.

Das Finanzamt qualifizierte die Vermietung in **endgültigen Einkommensteuerbescheiden für 1995 bis 2000** als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2

Liebhabereiverordnung (LVO). In den **endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 1995 bis 2000** verneinte es das Vorliegen der unternehmerischen Tätigkeit iZm der Vermietung. Man habe aufgrund der Angaben des steuerlichen Vertreters die Bescheide bis 1994 erklärungsgemäß veranlagt. Ab 1995 seien tatsächlich weit höhere Verluste erklärt worden, die sich lt. Aktenlage aufgrund der stark zurückgehenden Umsätze ergeben hätten. Das Finanzamt ermittelte noch die Höhe der „wirtschaftlichen Gewinne/Verluste“ durch Ansatz einer AfA für die Stützmauer anstatt der Zehntelabschreibung.

Die konjunkturelle Entwicklung könne nicht als Unwägbarkeit iSd LVO angesehen werden, sondern sei ein betätigungstypisches Risiko einer Vermietungstätigkeit. Wenn die Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses aus privaten Motiven oder aufgrund gewöhnlicher Risiken beendet werde, liege Liebhaberei vor. Zumal die Vermietung 2000 geendet habe,

stehe ein „abgeschlossener Beobachtungszeitraum“ zur Verfügung, in dem ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden seien.

In der **Berufung** gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000** verwies die Bw. auf die Vorhaltsbeantwortung vom 24. Oktober 1991. Es sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Gesamtgewinn erwirtschaftet worden. Das Finanzamt habe diese Prognoserechnung offensichtlich für richtig und plausibel gefunden und die Tätigkeit als Einkunftsquelle qualifiziert. Ab 1995 sei es zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen.

Die Beurteilung der Vermietung sei eine vorausschauende, prognostizierende Bewertung der objektiven Ertragsfähigkeit in der Zukunft. Dass die Erwirtschaftung dieses Gesamtüberschusses erzielbar sei, habe das Finanzamt 1996 im Zuge der Endgültigerklärung der Bescheide für die Jahre bis 1994 festgestellt. 1985 habe man keine Einkommensteuererklärung eingereicht, da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter S 10.000,00 gelegen seien und keine Erklärungspflicht bestanden habe.

1986 habe man eine Hangrutschung sichern müssen und eine Stützmauer errichtet, es seien unvorhersehbare Kosten von S 69.641,00 angefallen. Die Hangrutschung sei als unvorhersehbare Unwägbarkeit geeignet, den Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zu verlängern, oder eine vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses notwendig zu machen, ohne dass der Charakter einer Einkunftsquelle verloren gehe. Bei Adaptierung der Jahresergebnisse unter Außerachtlassen der Kosten für die Errichtung der Stützmauer würde 1993, 1994 und 1995 laut beiliegender Tabelle (alle Beträge in S) ein positives Gesamtergebnis erwirtschaftet.

Jahr	Einkünfte aus VuV lt. Erklärung	1/10 Stütz- mauer	adaptiertes Ergebnis	Gesamt- Ergebnis
1985	- 1.598,00		- 1.598,00	- 1.598,00
1986	- 9.589,00	6.964,00	- 2.625,00	-4.223,00
1987	- 17.222,00	6.964,00	- 10.258,00	- 14.482,00
1988	- 7.970,00	6.964,00	- 1.006,00	- 15.487,00
1989	- 3.540,00	6.964,00	3.424,00	- 12.063,00
1990	- 8.510,00	6.964,00	- 1.546,00	- 13.609,00
1991	- 3.724,00	6.964,00	3.240,00	- 10.369,00
1992	857,00	6.964,00	7.821,00	- 2.548,00
1993	3.220,00	6.964,00	10.184,00	7.636,00
1994	- 2.639,00	6.964,00	4.325,00	11.961,00
1995	- 9.500,00	6.964,00	- 2.536,00	9.425,00
	- 60.215,00	69.640,00	9.425,00	
1996	- 15.685,00		- 15.685,00	-6.260,00
1997	- 22.236,00		- 22.236,00	-28.496,00
1998	- 19.989,00		- 19.988,00	-48.485,00
1999	- 13.898,00		- 13.898,00	-62.383,00
2000	- 21.166,00		- 21.166,00	-83.548,00

Summe	- 153.189,00	69.640,00	- 83.548,00	
-------	--------------	-----------	-------------	--

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** betreffend **Umsatz- und**

Einkommensteuer 1995 bis 2000 hielt das Finanzamt fest, dass die Bw. nicht den Nachweis erbracht habe, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe. Das Finanzamt brachte anstatt der Zehntelabsetzung für die Stützmauer eine AfA in Ansatz und gelangte so nach Ablauf des Jahres 2000 zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss von S 94.003,00/€ 6.831,46. Unter Zugrundelegung eines Zeitraumes von 20 Jahren könnte die Liebhaberei nur durch einen jährlichen Überschuss der Einnahmen von rd. € 1.700,00 in den folgenden vier Jahren widerlegt werden. In keinem der bereits vorliegenden Jahre sei auch nur annähernd ein derartiger Überschuss erzielt worden. Auch dies würde zeigen, dass die Vermietungstätigkeit an sich objektiv keine Aussicht gehabt hätte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Im Zeitraum 1985 bis 2000 seien keine größeren Sanierungs- bzw. Renovierungsarbeiten angefallen, weshalb die Annahme berechtigt sei, dass in den nächsten Jahren derartige Kosten anfallen würden, die sich auf das Betriebsergebnis negativ auswirken würden.

Im **Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000** sowie **Einkommensteuer 1995 bis 2000** führte die Bw. ergänzend aus, dass sie im August 1995 einen Waschautomaten um S 4.150,00 gekauft und sofort abgeschrieben habe. Diese Sonderabschreibung sei auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren umzurechnen. Für 1995 würde sich daher ein adaptierter Gewinn von S 361,50 (- S 3.581,00 adaptiertes Ergebnis lt. FA, zuzüglich S 4.150,00 = abgesetzte Anschaffungskosten gem. § 13, abzüglich S 207,50 = 10% AfA für ein halbes Jahr ergibt einen Gewinn iHv S 361,50). Für 1995 liege daher jedenfalls - wie vom Finanzamt für die Jahre bis 1994 festgestellt - eine Einkunftsquelle vor.

Bei der Vermietung des Hauses X-str. .. beehrte die Bw. eine jährliche AfA von € 159,50 (S 2.194,77) für die Jahre 1995 bis 2000 auf Basis des Einheitswertes iHv € 10.633,59 und einer Afa von 1,5%.

Im **Vorhalt vom 3. September 2007** wurde die Bw. gebeten, anhand entsprechender Unterlagen die „Unwägbarkeit“ iZm der Errichtung der Stützmauer nachzuweisen; des Weiteren, dass die Bw. die Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses betreiben wollte und sie nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch die Eintritte konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe. Die Bw. sollte die Umstände bzw. allfällige Unwägbarkeiten konkret dartun.

Dieser Vorhalt blieb trotz Urgenz unbeantwortet.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. März 2008** verwies der steuerliche Vertreter der Bw. betreffend Y. nochmals auf den in der der Berufung beigelegten Tabelle für 1995 ausgewiesenen Gesamteinnahmenüberschuss von S 9.425,00. Da sich aufgrund des EU-Beitritts die Ergebnissituation nicht verbessert, sondern verschlechtert habe, könnten nicht die Werbungskostenüberschüsse ab 1995 gestrichen werden, wenn man zuvor die Gewinne besteuert habe. Bezüglich der Vermietung X-str. blieb er bei seinem bisherigen Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. VERMIETUNG Y.:

a. Einkommensteuer 1995 bis 2000:

Im gegenständlichen Fall vermietete die Bw. ein Einfamilienhaus bereits seit 1985 im Rahmen der „kleinen Vermietung“. Bei einem Ferienhaus handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Ob es tatsächlich im Rahmen der Lebensführung genutzt wird, ist für die Anwendung des auf die Eignung zu diesem Gebrauch abstellenden § 1 Abs. 2 LVO nicht

maßgebend. Gleiches gilt für die Anzahl der in einem Ferienhaus enthaltenen Wohnungen und Zimmer (vgl. VwGH vom 18. 5. 1995, 93/15/0099). Diesen Ausführungen folgend ist das gegenständliche Einfamilienhaus unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren.

Die Bw. hat mit der Vermietung vor dem 14. 11. 1997 begonnen und nicht zum „absehbaren Zeitraum“ der LVO idF BGBl. II 358/1997 optiert. Folglich ist hier der „überschaubare Zeitraum“ maßgeblich.

Nach der – vom Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. 7. 1996, 93/13/0171, ausgehenden - ständigen Rechtsprechung des VwGH ist bei der „kleinen Vermietung“ ein Zeitraum von etwa 20 Jahren als überschaubar zu beurteilen (vgl. Rauscher/Grübler², Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Rz. 257 f., und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO** ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigenen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder ...

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

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

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

In den Jahren 1985 bis 2000 erzielte die Bw. einen Werbungskostenüberschuss von mehr als S 153.000,00. Im Jahr 2000 hat sie das Gebäude im Schenkungswege übertragen. Die Vermietung war damit beendet, sie wurde also vor Beendigung des „überschaubaren“ Zeitraumes aufgegeben. Im gesamten Zeitraum hat es laut Erklärung Einnahmenüberschüsse von S 857,00 im Jahr 1992 und S 3.220,00 im Jahr 1993 gegeben, in den übrigen Jahren waren nur Werbungskostenüberschüsse von insgesamt mehr als rd. S 157.000,00 zu

verzeichnen. Bis zum Ablauf des Jahres 1995, auf dessen Stand sich die Bw. wiederholt beruft, haben die Ergebnisse lt. Erklärung insgesamt rd. - S 60.200,00 betragen.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings idR keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH vom 23. 11. 2000, 95/15/0177-0178, und die dort zitierte Judikatur).

Bezüglich der „Unwägbarkeiten“ hat der VwGH im Erkenntnis vom 3. 7. 1996, 93/13/0171, ausgesprochen, dass unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler und vergleichbare Unwägbarkeiten auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Solche Verluste mit der Begründung für steuerlich unbeachtlich zu erklären, dass das durch diese Verluste bewirkte Ausbleiben des geforderten tatsächlichen Gesamterfolges der Betätigung insgesamt der Rechtsnatur einer Einkunftsquelle nehme, widerspräche Wortlaut und Zweck der Verlustausgleichsbestimmung.

Eine „Unwägbarkeit“ kann auch bei einer Beendigung aus privaten Gründen gegeben sein. Denn auch wenn ein Pflichtiger eine Vermietung aus privaten und nicht unmittelbar mit der Vermietung zusammenhängenden Gründen vor Erzielung eines Gesamtüberschusses vorzeitig einstellt, kann nicht von Liebhaberei ausgegangen werden, wenn er nachweisen kann, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der objektiv ertragsfähigen Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt war und sich somit sein Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0017).

Die Bw. hat trotz entsprechender Aufforderung nicht konkret dargetan, wie ihr ursprünglicher Plan hinsichtlich der Vermietung ausgesehen hat. Sie führte lediglich gewisse Unwägbarkeiten ins Treffen, die sie zur Beendigung bewogen hätten bzw. die maßgeblich für die Ergebnisentwicklung innerhalb des Betätigungszeitraumes gewesen seien.

Als erstes wäre die Errichtung der Stützmauer. Die Bw. ist jegliche Angaben und Nachweise zu ihrem Vorbringen trotz Aufforderung gänzlich schuldig geblieben, die den Unabhängigen

Finanzsenat hätten zur Auffassung gelangen lassen, die Errichtung der Stützmauer tatsächlich als unvorhergesehenes Ereignis anzusehen. Dem Begehren, für die Betrachtung eines Gesamtüberschusses die Aufwendungen gänzlich aus den Werbungskosten auszuscheiden – wodurch auch die Bw. zu dem Gesamtüberschuss von S 9.425,00 für 1995 gelangte -, kann daher nicht gefolgt werden.

Bei der weiteren ins Treffen geführten Unwägbarkeit, nämlich der allgemeinen schlechten Entwicklung im Tourismus, insbesondere den in den Jahren 1991 bis 1997 gesunkenen Nächtigungszahlen, von denen Kärnten überdimensional betroffen sei, handelt es sich um ein betätigungstypisches Risiko eines Tourismusbetriebes. Im Tourismus sind Schwankungen in der Auslastung aufgrund vieler Faktoren absolut nichts Unübliches, sondern diesem vielmehr immanent. Worin das Unvorhergesehensein gelegen sein soll, hat die Bw. nicht konkret angegeben. Die erwarteten, jedoch nicht eingetretenen positiven Entwicklungen im Zusammenhang mit dem EU-Beitritt reichen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates noch nicht aus, eine Unwägbarkeit zu begründen.

Zumal die Bw. ihren ursprünglichen Plan nicht bekannt gegeben hat und die von ihr ins Treffen geführten „Unwägbarkeiten“ nicht als solche angesehen werden können, sind im gegenständlichen Fall die Ergebnisse des „abgeschlossenen Zeitraumes“ von 1985 bis 2000 der Beurteilung zugrunde zu legen.

Nach den Liebhabereirichtlinien (LRL) kommt dem Begehren betreffend die Berücksichtigung der Afa für die Zehntelabschreibungen für die Stützmauer sowie der Aufwendungen für den Waschautomaten (AK 1995, 2. Hj., S 4.150,00) Berechtigung zu. Bei Ansatz der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergibt sich folgendes Bild (alle Beträge in S):

Jahr	Einkünfte lt. Erkl.	1/10 Stütz- mauer in S	Afa in S	Wasch- automat	Afa Wasch- automat	adaptiertes Ergebnis	kumuliertes Ergebnis
1985	- 1.598,00					- 1.598,00	- 1.598,00
1986	- 9.589,00	6.964,00	- 1.045,00			- 3.670,00	- 5.268,00
1987	- 17.222,00	6.964,00	- 1.045,00			- 11.303,00	- 16.571,00
1988	- 7.970,00	6.964,00	- 1.045,00			- 2.051,00	- 18.622,00
1989	- 3.540,00	6.964,00	- 1.045,00			2.379,00	- 16.243,00
1990	- 8.510,00	6.964,00	- 1.045,00			- 2.591,00	- 18.834,00
1991	- 3.724,00	6.964,00	- 1.045,00			2.195,00	- 16.639,00
1992	857,00	6.964,00	- 1.045,00			6.776,00	- 9.863,00
1993	3.220,00	6.964,00	- 1.045,00			9.139,00	- 724,00
1994	-2.639,00	6.964,00	- 1.045,00			3.280,00	2.556,00
1995	- 9.500,00	6.964,00	- 1.045,00	4.150,00	-207,5	361,50	2.917,50
1996	- 15.685,00		- 1.045,00		-415	- 17.145,00	- 14.227,50
1997	- 22.236,00		- 1.045,00		-415	- 23.696,00	- 37.923,50
1998	- 19.989,00		- 1.045,00		-415	- 21.449,00	- 59.372,50
1999	- 13.898,00		- 1.045,00		-415	- 15.358,00	- 74.730,50
2000	- 21.166,00		- 1.045,00		-415	- 22.626,00	- 97.356,50
Summe	- 153.189,00	69.640,00	-15.675,00	4.150,00	- 2.282,50	- 97.356,50	

Zwar würde nach dieser Berechnung 1995 ein Jahreseinnahmenüberschuss von S 362,00 und ein Gesamteinnahmenüberschuss von S 2.918,00 erzielt, dieser aber umgehend durch den Werbungskostenüberschuss des Folgejahres „konsumiert“. Hätte die Bw. die Betätigung 1995 aufgegeben, so hätte man noch allenfalls die Einkunftsquelleneigenschaft bejahen können. Hier aber kam es quasi zu einem „einmaligen“ Gesamteinnahmenüberschuss in nur minimaler Höhe. Von einem „nachhaltigen“ bzw. zumindest über einen bestimmten Zeitraum anhaltenden Gesamtüberschuss kann nicht die Rede sein. Vielmehr sind den Jahren nach 1995 relativ hohe Werbungskostenüberschüsse gefolgt. Das erklärte Jahresergebnis 1995 hat - S 9.500,00 und die Ergebnisse bis 1995 mehr als - S 60.000,00 betragen. Die „adaptierten“ Werbungskostenüberschüsse bis 1995 haben rd. S 21.200,00 und die „adaptierten“ Einnahmenüberschüsse bis dahin rd. S 24.100,00 ausgemacht. Im Zeitraum 1996 bis 2000 gab es ausschließlich Werbungskostenüberschüsse, und zwar in Erklärungen ausgewiesene von rd. S 97.300,00 und „adaptierte“ von rd. S 57.300,00.

Das Wort „Gesamtüberschuss“ spricht schon dafür, dass sich ein positives Ergebnis für den Zeitraum von Beginn bis zur Beendigung der Betätigung ergeben muss. Diese Ansicht findet sich in den LRL, Pkt. 8.1. (vgl. auch Rauscher/Grübler², Rz. 523). Wollte man allein auf den betragsmäßig geringfügigen (Gesamt)einnahmenüberschuss des Jahres 1995 abstellen und auf seiner Basis die Einkunftsquelleneigenschaft bejahen, so würde eine insgesamt verlustbringende Betätigung – bezogen auf den „überschaubaren Zeitraum“ von rd. 20 Jahren bzw. hier auf den Zeitraum der Betätigung von 16 Jahren – steuerlich als abzugsfähig behandelt. Dies steht aber dem Sinn einer Liebhaberei vollkommen entgegen.

Der Vorwurf der Bw., es würde mit der Qualifikation als Liebhaberei ab 1995 eine einheitlich bewirtschaftete Betätigung ab 1995 unerlaubterweise in zwei Zeiträume getrennt und würden positive Ergebnisse bis 1995 versteuert, ab 1996 die negativen Ergebnisse jedoch nicht berücksichtigt, erweist sich als unberechtigt. Tatsächlich wurden 1985 bis 1995 Werbungskostenüberschüsse von mehr als S 64.000,00 der Besteuerung unterzogen, während positive Ergebnisse in diesem Zeitraum von S 857,00 (1992) und S 3.220,00 (1993) – also zusammen rd. S 4.000,00 - allenfalls veranlagt werden konnten. Dass auch positive Ergebnisse erfasst wurden, steht der nachfolgenden Beurteilung als Liebhaberei nicht entgegen.

Nach Beendigung der Tätigkeit der Bw. sind ausgewiesene Werbungskostenüberschüsse von rd. S 153.000,00 und „adaptierte“ Werbungskostenüberschüsse von rd. 97.000,00 verblieben. Dieses gesamtnegative Ergebnis lässt daher den Unabhängigen Finanzsenat zur Auffassung gelangen, dass insgesamt eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt. Dem steht – zumal ja kein rückwirkender Eingriff auf die Jahre vor 1995 erfolgt – die anders lautende Beurteilung des Finanzamtes für die Jahre bis 1994 nicht entgegen.

Die Bw. hat nicht dargetan, wie sie – selbst wenn man die nicht realisierten Zuwächse im Zusammenhang mit dem EU-Beitritt als Unwägbarkeit behandelt hätte – bei fiktiver Fortführung innerhalb des überschaubaren Zeitraumes von rd. 20 Jahren zu einen Gesamteinnahmenüberschuss hätte kommen können. Denn das 2000 noch vorhandene negative Ergebnis hätte einen Einnahmenüberschuss für weitere rd. vier Jahre von je mehr als S 24.000,00 erfordert, die aber selbst in den „besten Jahren“ davor nicht erwirtschaftet wurden. Hinzu kommt noch, dass Renovierungs- und Sanierungsaufwendungen das Ergebnis negativ beeinflussen würden, mit denen nach einem solchen Zeitraum unzweifelhaft zu rechnen war.

Ungeachtet der Beurteilung der Betätigung für die Jahre 1985 bis 1994 und des „adaptierten“ Jahres- und Gesamteinnahmenüberschusses für 1995 gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die Betätigung für 1995 bis 2000 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist.

b. Umsatzsteuer 1996 bis 2000:

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

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

Die LVO gilt gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Der Gesetzgeber des UStG 1994 hat durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO 1993, BGBl. 33/1993, konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen ist. Die umsatzsteuerliche Regelung der sog. „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs. 3 iVm § 6 LVO 1993, BGBl. 33/1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) widerspricht der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO, beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung eines Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren – hier „überschaubaren“ – Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (vgl. VwGH vom 16. 2. 2006, 2004/14/0082).

Diesen Ausführungen sowie jenen betreffend die Einkommensteuer 1985 bis 2000 folgend ist die Betätigung auch aus umsatzsteuerlicher Sicht als Liebhaberei zu qualifizieren. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

2. VERMIETUNG X-str. (Einkommensteuer 1995 bis 2000):

Dem Begehren der Bw. steht seitens des Finanzamtes nichts entgegen. Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann dem diesbezüglichen Begehren vollinhaltlich entsprochen werden. Bei den Einkünften aus der Vermietung des Objektes X-str. ist daher auf Basis des Einheitswertes von € 10.633,59 die jährliche 1,5%-ige Afa iHv S 2.195,00 (€ 159,50) als Werbungskosten zu berücksichtigen. In diesem Punkt war daher der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1995 bis 2000 betragen nunmehr:

Jahr	Einkünfte VuV lt. Erkl. in S	VuV Y. (Liebhaberei) in S	Einkünfte VuV lt. angefochtenem Bescheid in S	Afa (in S) X-str.	Einkünfte VuV lt. BE in S (in €)
1995	43.311,00	9.500,00	52.811,00	- 2.195,00	50.616,00 (3.678,41)
1996	44.180,00	15.685,00	59.865,00	- 2.195,00	57.670,00 (4.191,04)
1997	30.886,00	22.236,00	53.122,00	- 2.195,00	50.927,00 (3.701,01)
1998	33.402,00	19.989,00	53.391,00	- 2.195,00	51.196,00 (3.720,56)
1999	39.772,00	13.898,00	53.670,00	- 2.195,00	51.475,00 (3.740,83)
2000	44.919,00	21.166,00	66.085,00	- 2.195,00	63.890,00 (4.643,07)

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 31. März 2008