



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1454-W/06
RV/1455-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Johann Fuchs und KomzIR. Elfriede Fischer im Beisein des Schriftführers Jens Hollmann über die Berufung der Verl. nach Bw., vertreten durch Hübner & Hübner GmbH & Co KG, Steuerberatungskanzlei, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 2003 nach der am 19. November 2007 am Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt in Wr. Neustadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr B. war Architekt und erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (ua aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Wien).

Herr B. verstarb am 28.11.2005.

Darstellung der Einnahmen und Ausgaben in den Jahren 1990 – 2004 betreffend die Vermietung der Eigentumswohnung in Wien:

	1990 ATS	1991 ATS	1992 ATS	1993 ATS	1994 ATS
Mieteinnahmen Wohnung	---	---	117.875,00	273.000,00	246.000,00
Mieten Garage					31.500,00
Summe Einn.					277.500,00
Ausgaben:					
Zinsen			247.700,00		247.700,00
Spesen Geldverk.					274,57
Spesen Garage					31.500,00
AfA					69.785,00

	268.942,00	400.277,00			349.259,57
Gewinn/Verlust	-268.942,00	-400.277,00	-264.311,00	-75.428,00	-71.759,57
	1995 in ATS	1996 in ATS	1997 in ATS	1998 in ATS	1999 in ATS
Mieten Whg.	252.300,00	258.600,00	43.100,00		133.000,00
Mieten Garage	33.333,33	34.122,48	8.847,51		30.350,00
Einn. Nebenkosten 10%					33.038,41
Einn. Nebenkosten 20%					7.466,67
Sonstige Einn.					250,88
Summe Einn.	285.633,33	292.722,48	51.947,51		204.105,96
Ausgaben					
Zinsen	247.700,00	247.700,00	177.469,46	125.990,17	106.197,59
Zinsen				134,95	34,73
Spesen des Geldv.	252,50	254,20	35.553,24	672,38	666,15
Spesen Garage	33.333,33	34.122,48	35.390,04	39.369,17	33.385,00
AfA	64.985,00	60.187,00	60.187,00	60.187,00	60.187,00
Sonstige Raumkosten 20%					250,88
Instandhaltung Gebäude			-1.255,00		
Strom/Gas			-180,00	1.012,20	64,32
Heizkosten			11.401,03	12.237,69	8.483,33
Betriebskosten			34.472,28	43.970,39	44.626,66
Telefon			1.184,00	189,33	
Rechts- u. Steuer- beratungskosten				1.533,00	
Summe Ausgaben	346.270,83	342.263,68	357.092,05	284.917,62	253.895,66
Gewinn/Verlust	-60.637,00	-49.541,20	-305.144,54	-284.917,62	-49.789,70

	2000 in ATS	2001 in ATS	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Mieten Whg.	168.166,67	126.000,00			
Einn. Nebenkosten 10%	45.489,62	35.683,34			
Einn. Nebenkosten 20%	18.418,07	13.280,00			
Summe Einn.	232.074,36	174.963,34			
AfA	60.187,00	57.658,00	4.006,00		
Heizkosten	18.418,02	26.005,80	1.117,43		
Betriebskosten	45.489,65	52.942,55	3.666,19		
Spesen des Geldverkehrs	618,83	659,30	26,29		
Strom/Gas		82,20	366,02		
Zinsaufw.	81.770,83		1,43		
Kosten Inserate			109,15		
Instandhaltung Gebäude			434,01		
Summe Ausgaben	206.484,33	137.347,85	9.726,52		
Gewinn/Verlust	+25.590,03	+37.615,49	-9.726,52	0,00	Verkauf Whg. um € 280.000,00

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde der steuerliche Vertreter des Herrn B. mit Vorhaltschreiben vom 14. Juni 2005 betreffend die Vermietung der Eigentumswohnung in Wien, A. gebeten, eine Stellungnahme hinsichtlich Liebhabereivermutung sowie eine Prognoserechnung vorzulegen, da in den Jahren 1990 bis 2003 beträchtliche Verluste erzielt und seit Ende 2001 keine Einnahmen aus der Vermietung dieser Wohnung erklärt worden seien. Da innerhalb eines Zeitraumes von 20 bis maximal 23 Jahren die Erzielung eines Gesamtüberschusses kaum möglich sei, sei davon auszugehen, dass in der Vermietung dieser Wohnung keine Einkunftsquelle liegt.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2005 teilte die steuerliche Vertretung des Herrn B. ua mit, dass die Eigentumswohnung im Jahr 1990 ohne Umsatzsteuer angeschafft und mit 10% (später 20%) Umsatzsteuer vermietet worden sei. Aus dem Anlageverzeichnis sei zu erkennen, dass aktivierungspflichtige Anschaffungen und Aufwendungen in den Jahren 1990 und 1991 getätigten worden seien.

Der letzte Mieter hätte mit Ende 2001 das Mietverhältnis überraschend aufgekündigt, da er sich – wie auch sein Vorgänger – in akuten Zahlungsschwierigkeiten befunden hätte. Seit diesem Zeitpunkt sei der Vermieter auf der Suche nach einem Mieter gewesen, der auch den ortsüblichen Mietzins zu zahlen bereit gewesen sei. Da die Suche trotz größter Anstrengungen bis Mai 2004 nicht erfolgreich verlaufen sei, sei die Wohnung mit Kaufvertrag vom 16.6.2004 verkauft worden.

Anzumerken sei, dass bei Vermietung des Mietobjektes A. zum ortsüblichen Mietzins durchaus ein Gesamtgewinn zu erzielen gewesen sei. Aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der beiden

letzten Mieter hätten die in der vorgelegten Prognose geplanten Überschüsse nicht erwirtschaftet werden können.

Der beigelegten Ertragvorschau (s. E-Akt 2003/S 27) für die Jahre 1996 bis 2016 ist zu entnehmen, dass der Herr B. ab dem Jahr 2001 mit einem jährlichen Ertrag von ATS 203.475,00 rechnen würde.

Mit endgültigen Bescheiden datiert vom 13. Dezember 2005 (zugestellt am 14. Februar 2006) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 sowie mit Bescheiden datiert vom 13. Februar 2006 (zugestellt am 15. Februar 2006) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 wurde die Vermietung der Wohnung in Wien, A. als keine unternehmerische Tätigkeit iSd Umsatzsteuergesetzes und als keine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuergesetzes angesehen, da hinsichtlich dieser Tätigkeit keine objektive Ertragsfähigkeit gegeben ist.

Mit Eingabe vom 14. März 2006 erhob der steuerliche Vertreter des Herrn B. fristgerecht Berufung gegen die oa Bescheide. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wohnung von Juli 1992 bis 1997 zu einem monatlichen Mietzins von ATS 20.500,00 durchgehend 5 Jahre vermietet gewesen sei. Damit wäre effektiv sogar ein noch höherer Mietzins als der in der Prognoserechnung angesetzte bei durchgehender Vermietung erzielbar gewesen. Das Objekt wäre zudem auch in den Jahren 1999 bis 2004 durchgehend zu dem in der Prognoserechnung angesetzten Mietzins vermietet gewesen, wenn nicht die Mieterin aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten den Mietvertrag vorzeitig per August 2001 gelöst hätte. Die ursprüngliche Mieterin sei bereits im Jahr 2000 in Schwierigkeiten gewesen und es sei das Konkursverfahren eröffnet worden, weswegen ab diesem Zeitpunkt die Abwicklung über eine andere Gesellschaft erfolgt sei, welche dann ebenfalls in Zahlungsschwierigkeiten geraten sei und den Mietvertrag 2001 aufgelöst hätte. Die finanzielle Lage der Mieterin sei beim Eingehen des Mietverhältnisses nicht bekannt gewesen, weswegen diese Entwicklung unerwartet gewesen sei.

Seit diesem Zeitpunkt sei Herr B. auf der Suche nach einem Mieter gewesen, der auch den ortsüblichen Mietzins zu zahlen bereit gewesen sei. Da die Suche trotz größter Anstrengungen bis Mai 2004 nicht erfolgreich gewesen sei, sei die Eigentumswohnung mit Kaufvertrag vom 16.6.2004 verkauft worden.

Mit der Suche nach einem geeigneten Mieter seien unterschiedliche Immobilienmakler beauftragt worden, welche die Wohnung zu einer monatlichen Miete (exklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten) von ATS 18.900,00 bis ATS 20.600,00 vermitteln hätten sollen. Für die Prognoserechnung sei ein Durchschnitt aus diesen monatlichen Mietzinsen angenommen worden.

Wie aus der dem Finanzamt vorliegenden Prognoserechnung ersichtlich sei, hätte das Objekt bei entsprechender Vermietung zum ortsüblichen Mietzins sehr wohl einen Gesamtüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraumes erwirtschaftet. Eine längere Leerstehung einer Eigentumswohnung in dieser Lage sei absolut unüblich und könne auch nicht auf die Höhe der Miete zurückgeführt werden, da diese ortsüblich und das Objekt in den Vorjahren sogar zu einem höheren Mietzins vermietet worden sei. Der Mietausfall in den Jahren 2001 - 2004 sei daher unvorhersehbar und unerwartet gewesen.

Nach den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) Punkt 13.2. iVm Punkt 6.2. sei es auch nicht erforderlich, dass tatsächlich ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden würde, die objektive Eignung der Tätigkeit sei völlig ausreichend, subsidiär das Streben nach einem solchen Erfolg. Würden daher unerwartete Umstände eintreten – wobei die LRL 1997 zu solchen Umständen auch die Zahlungsunfähigkeit eines Mieters ausdrücklich zählten - die das Ausbleiben eines Gesamterfolges bewirken würde, seien diese Verluste der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.

Dies würde auch der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 93/13/0171, 92/13/0139) entsprechen: Unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten könnten auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit Verluste entstehen lassen (VwGH 93/13/0171). Herr B. hätte sogar zweimal unvorhergesehene Verluste aus der Vermietungstätigkeit in Kauf nehmen müssen, da einerseits Probleme in der Abwicklung des Mietverhältnisses aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Mieters entstanden seien, die zu einer vorläufigen Beendigung des Mietverhältnisses geführt hätten und andererseits unerwartet Probleme mit der Suche eines Nachmieters aufgetaucht seien, die zu einer längeren Leerstehung der Wohnung geführt hätten. Bei Nichtauftreten dieser unerwarteten Schwierigkeiten hätte die Vermietungstätigkeit bereits ab dem Jahr 2000 laufend Gewinne erzielen können und es wäre innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof würde in dem Erkenntnis vom 3.Juli 1996 (93/13/0171) als Maßstab für das Wirtschaftlichkeitsprinzip die Übung jener Personen sehen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehen würde und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend seien. Aus dem Notverkauf im Jahr 2004 – nachdem längere Zeit kein Mieter gefunden hätte werden können – sei schon ersichtlich, dass die Wohnung niemals zur späteren Befriedigung eines Wohnbedürfnisses dienen hätte sollen und auch nicht als Kapitalanlage gedacht gewesen sei. Steuervermeidung

hätte für Herrn B. auch nicht im Vordergrund gestanden, sondern die Erzielung von Gewinnen nach Rückzahlung der Fremdfinanzierung.

Die objektive Ertragsfähigkeit der Wohnung sei auch daraus ersichtlich, dass mit Ausnahme der Fremdkapitalzinsen die laufenden Kosten weit geringer seien als der fremdübliche Mietzins und die Tätigkeit somit grundsätzlich zur Erwirtschaftung von beachtlichen Gewinnen geeignet sei. Dies sei auch aus der Prognoserechnung ersichtlich, da ab Rückzahlung des Fremdkapitals Gewinne prognostiziert seien.

Die Vermietungstätigkeit der Wohnung A. sei daher als Einkunftsquelle und unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren.

Der Verkauf der Wohnung ändere auch nichts an dieser Beurteilung, da eine Einstellung der Vermietungstätigkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012) nicht automatisch gegen die Annahme der Ertragsfähigkeit sprechen würde, sofern nicht von vornherein die Tätigkeit auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Dass die Vermietungstätigkeit nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sei auch daran ersichtlich, dass zunächst noch versucht worden sei einen Mieter zu finden und erst im Jahr 2004 sei der Verkauf der Wohnung erfolgt und nicht bereits bei Auflösung des Mietverhältnisses.

Zudem würde der Verkauf eine strukturverbessernde Maßnahme darstellen, da aufgrund der schweren Vermietbarkeit der Wohnung ein Verkauf die betriebswirtschaftlich sinnvollste Vorgehensweise darstellen würde, um weitere Verluste zu vermeiden. Das Setzen von strukturverbessernden Maßnahmen würde gegen das Vorliegen von Liebhaberei (Pkt. 11.7. LRL 1997) sprechen.

Die Vermietungstätigkeit sei daher keine Liebhaberei iSd Liebhabereiverordnung.

Zudem sei noch anzumerken, dass bei der geänderten Festsetzung der Umsatzsteuer 2002 und 2003 fiktive Vorsteuerbeträge in Höhe von jeweils € 900,00 aberkannt worden seien. Die tatsächlichen in diesen Jahren angesetzten Vorsteuern für die Vermietungstätigkeit seien jedoch für 2002 € 771,94 und 2003 € 545,16.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Herrn B. noch den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 20. April 2006 wurde der steuerliche Vertreter des Herrn B. seitens des Finanzamtes ersucht zu nachstehenden Ausführung Stellung zu nehmen und geeignete Unterlagen vorzulegen:

"Gewöhnliche Risiken – wie zum Beispiel Leerstehungen – wurden in den vorgelegten Prognoserechnungen nicht berücksichtigt; dies ist jedoch für eine schlüssige Prognoserechnung unerlässlich, was auch durch das teilweise Leerstehen der Wohnung bestätigt wird.

Wird die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses aus privaten Motiven beendet, so liegt jedenfalls Liebhaberei vor. Da die Wohnung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses verkauft wurde, ist ein Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war. Weiters sind Handlungen nachzuweisen, die eine Vermietungsabsicht seit 2001 bestätigen."

Mit Schreiben vom 29. Mai 2006 nahm der steuerliche Vertreter des Herrn B. dazu Stellung. In der übermittelten Prognoserechnung seien Leerstehungen bereits berücksichtigt worden. Die Wohnung sei bereits in den Jahren 1997 und 1998 teilweise leergestanden und zudem im Jahr 2001. Eine länger dauernde als auch öftere Leerstehung einer Wohnung in dieser Lage könne wohl kaum zu den gewöhnlichen Risiken gezählt werden, da üblicherweise in dieser Lage nur mit kurzfristigen Leerstehungen gerechnet werden müsse. Insofern sei dieses Risiko wohl ausreichend in der Prognoserechnung berücksichtigt worden.

Selbst wenn man die Ansicht vertreten würde, dass auch für die Zukunft noch Leerstehungen zu berücksichtigen wären, könne man davon ausgehen, dass diese wohl üblicherweise insgesamt nicht länger als 6 Monate betragen würden. Dies würde eine Einnahmenreduktion von rund € 140.000,00 bedeuten, was nichts am positiven Gesamtergebnis ändern würde. Die Tätigkeit der Vermietung sei nicht aus privaten Motiven beendet worden, sondern aufgrund der Probleme mit der Suche eines Nachmieters. Zudem stelle der Verkauf eine strukturverbessernde Maßnahme dar, da aufgrund der schweren Vermietbarkeit der Wohnung ein Verkauf die betriebswirtschaftlich sinnvollste Vorgehensweise darstellen würde um weitere Verluste zu vermeiden. Das Setzen von strukturverbessernden Maßnahmen würde gegen das Vorliegen von Liebhaberei (Pkt. 11.7., LRL 1997) sprechen.

Die Vermietungstätigkeit sei von vornherein nicht auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen, was auch daran ersichtlich sei, dass zunächst noch versucht worden sei einen Mieter zu finden und erst im Jahr 2004 sei der Verkauf der Wohnung erfolgt und nicht bereits bei Auflösung des Mietverhältnisses.

Im Veranlagungsakt (E-Akt 2003/ S 61f) sind nachstehende Schriftstücke abgelegt:

Anzeige: inseriert in der Tageszeitung Standard April 2002

"A. : 105 m², 5. Stockwerklage, ablösefrei, Nutzung als Büro möglich, Nettomiete 180,00/m² + BK + USt, C....."

Kopie eines Vermittlungsauftrages vom 12. März 2002

für einen 3-monatigen Vermittlungsauftrag Miete € 1.500,00 pro Monat + Umsatzsteuer + Betriebskosten.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 11. Juli 2007 legte der steuerliche Vertreter des Herrn B. nachstehende Unterlagen vor:

- eine Prognoserechnung für die Jahre 2001 – 2011 unter Weglassung der Betriebskosten;

Prognoserechnung 2001-2011

Jahr	5 Jahr 1990-1994	6 1995	7 1996	8 1997	9 1998	10 1999	11 2000	12 2001	13 2002	14 2003
		endg. Bescheide								
Mieterträge						163.350,00	168.167,00	126.000,00	237.600,00	242.352,00
Einnahmen Nebenkosten						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Einnahmen (netto)						163.350,00	168.167,00	126.000,00	237.600,00	242.352,00
Gebühren						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Warmwasser und Betriebskosten*						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Heizkosten*						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Spesen Garage						33.385,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung						0,00	0,00	0,00	5.972,00	0,00
Honorar Immobilienverwaltung						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bankspesen und Gebühren						666,00	619,00	659,00	362,00	632,00
Sollzinsen						106.232,00	81.771,00	0,00	20,00	2,00
Rechtsberatung						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Beratung						0,00	0,00	0,00	1.502,00	0,00
Abschreibung						60.187,00	60.187,00	57.658,00	55.124,00	55.124,00
Summe Ausgaben		0,00	0,00	0,00	0,00	200.470,00	142.577,00	58.317,00	62.979,00	55.758,00
Gewin/Verlust	-880.718,00	-60.637,00	-49.541,00	-305.145,00	-284.918,00	-37.120,00	25.590,00	67.683,00	174.621,00	186.594,00
kumuliert	-880.718,00	-941.355,00	-990.896,00	-1.296.041,00	-1.580.959,00	-1.618.079,00	-1.592.489,00	-1.524.807,00	-1.350.186,00	-1.163.592,00

* in 2004 Heizkosten, Warmwasser und Betriebskosten 0 von 1999-2003 angenommen!!

--> Achtung keine weiteren Instandhaltungskosten einkalkuliert!!

--> Ann.: monatliche Mieteinnahmen von ATS 19.800,00 ab 2002

--> 2002 und 2003 tatsächliche Kosten angesetzt

--> Valorisierung der Erträge jährlich um 2% und der Kosten um 1,5%

Prognoserechnung 2001-2011

Jahr	15 2004	16 2005	17 2006	18 2007	18 2008	20 2009	21 2010	22 2011
Mieterträge	247.199,00	252.143,00	257.186,00	262.330,00	267.576,00	272.928,00	278.386,00	283.954,00
Einnahmen Nebenkosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Einnahmen (netto)	247.199,00	252.143,00	257.186,00	262.330,00	267.576,00	272.928,00	278.386,00	283.954,00
Gebühren	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Warmwasser und Betriebskosten*	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Heizkosten*	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Spesen Garage	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Honorar Immobilienverwaltung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bankspesen und Gebühren	630,00	641,00	651,00	661,00	671,00	681,00	691,00	701,00
Sollzinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rechtsberatung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Beratung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung	55.124,00	55.124,00	55.124,00	55.124,00	55.124,00	55.124,00	55.124,00	55.124,00
Summe Ausgaben	55.754,00	55.765,00	55.775,00	55.785,00	55.795,00	55.805,00	55.815,00	55.825,00
Gewin/Verlust	191.445,00	196.378,00	201.411,00	206.545,00	211.782,00	217.123,00	222.572,00	228.129,00
kumuliert	-972.147,00	-775.769,00	-574.358,00	-367.813,00	-156.031,00	61.092,00	283.663,00	511.792,00

* in 2004 Heizkosten, Warmwasser und Betriebskosten

--> Achtung keine weiteren Instandhaltungskosten einkalkuliert!!

--> Ann.: monatliche Mieteinnahmen von ATS

--> 2002 und 2003 tatsächliche Kosten angesetzt

--> Valorisierung der Erträge jährlich um 2%

- ein Schreiben der Frau des Herrn B. an den steuerlichen Vertreter vom 17. Oktober 2005 mit nachstehendem Inhalt:

"Nach dem Kauf der Wohnung (1991) wurde diese an die Fa. D. ab 15. 07. 1992 vermietet (5 Jahresvertrag). Die Miete (ohne Betriebskosten) wurde im Jahr 1992 mit monatlich ATS 20.500,00 + 10% = 22.500,00 (= Euro 1.638,78) mit jährlicher Indexerhöhung berechnet. Die Räume dienten dem Geschäftsführer als Wohnung. Das Büro der Firma war im gleichen Gebäude untergebracht.

Im September 1996 war eine Anfrage der Fa. D., ob gegen die Nutzung eines Raumes zu Bürozwecken etwas einzuwenden wäre. Dies wurde akzeptiert.

Die Firma D. kündigte die Wohnung per 01.03.1997, mit der Begründung, dass diese in Zukunft nicht benötigt wird.

Beauftragung eines Maklerbüros. Im Januar 1999 bekamen wir ein Schreiben von der Firma D., dass sie über den Makler erfahren haben, dass die Wohnung wieder zu vermieten ist und sie wiederum Interesse hätten.

Vermietung ab 15.03.1999 an Fa. D. (5 Jahresvertrag). Monatliche Miete (ohne Betriebskosten) war 14.000,-ATS + 20% = 16.800,-ATS (Euro 1.220,91).

Im August 1999 bekamen wir die Nachricht, dass die Miete nun je zur Hälfte von der Fa. D. und E. bezahlt wird.

Ab Oktober 2000 gab es bereits Schwierigkeiten bei den Mietzahlungen und Zahlungen für die Nebenkosten. Als Antwort auf unser Mahnschreiben erhielten wir die Nachricht, dass die Fa. D. in Konkurs ist und nun alles über die E. abgewickelt wird. Nächste Zahlungsschwierigkeiten mit der E. im Juli 2001. Darauf kündigte E. vorzeitig den Mietvertrag per 31.08.2001.

Beauftragung eines Realitätenbüros mit einer Vermietung der Wohnung für monatlich € 1.500,- + USt + Betriebskosten. Leider kein Erfolg.

Nachdem die laufenden Betriebskosten monatlich brutto fast Euro 400,00 betragen (dies schreckte auch die meisten Interessenten ab) und auch bei weniger Mieter sich kein Mieter fand, beschloss mein Mann, die Wohnung zu verkaufen. Auch das gestaltete sich auf Grund der hohen Betriebskosten nicht einfach...."

- Beschreibung des Hauses F.
- Kopie eines Mietenspiegels aus dem ersichtlich ist, dass für guten Wohnwert im 1. Bezirk ab 60 m² 10,1 (PS 2004) +/- 2,7 Euro für Mietwohnungen anzusetzen sind.
- diverse Schreiben (Telefax) an Maklerbüros datiert vom 13.10.1998, 16. Juli 1997, 28.05.1997, 2. September 1997, 24.01.1997;

Beschreibung der Wohnung: Küche möbliert (Miele) Ankleide und Badezimmer eingerichtet 2 ruhige Schlafzimmer zum Innenhof (1 Zimmer Aircondition), großes Wohnzimmer nach Süden.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2007 wurden die oa Unterlagen dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der am 19. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass die Verlassenschaft nach wie vor noch nicht eingearbeitet und der Kauf der Wohnung im Jahr 1990 erfolgt ist.

Der Prognoserechnung liege die Annahme eines erzielbaren Mietzinses von monatlich 19.800 ATS ab dem Jahr 2002 zu Grunde.

Über Vorhalt, dass die „Prognoserechnung“ von erzielbaren Mieteinnahmen im Monat von 19.800,00 ATS ausgehe, während tatsächlich die Wohnung im Jahr 1998 zu einem Preis von 16.000,00 ATS und ein Jahr zuvor zu einem Preis von 18.000,00 ATS angeboten und tatsächlich 1999 zu einem Preis von 14.000,00 ATS vermietet worden sei, erklärt die steuerliche Vertreterin, dass die Firma D. auf Grund der zweijährigen Leerstehung den Preis entsprechend gedrückt habe. Angesichts der Lage der Wohnung sei der Prognosebetrag als durchaus erzielbar anzusehen gewesen. Festzuhalten sei aber, dass für diese Wohnung fünf Jahre hindurch ein weit höherer Betrag gezahlt worden sei.

Ein Grund für den Mietpreis möge gewesen sein, dass sich die Büroräume der Mieterin ebenfalls im Opernringhof befunden habe, es sei aber dahingestellt, ob deswegen ein wirtschaftlich denkender Unternehmer freiwillig eine höhere Miete gezahlt hätte.

Über Vorhalt, dass die Erträge mit jährlich 2%, die Kosten aber nur mit 1,5% valorisiert worden seien, sei auszuführen, dass die Betriebskosten außer Ansatz gelassen worden seien, wie dies das Finanzamt verlangt habe. Es habe sich daher um relativ geringe Beträge gehandelt. Selbst bei einem außer Acht lassen der Valorisierung, wäre es zu einem Überschuss gekommen.

Es sei zutreffend, dass die Wohnung einerseits und die Garage anderseits zwei von einander getrennte Objekte der Vermietung gewesen seien. Richtigerweise wäre für jedes einzelne Objekt eine Prognoserechnung zu erstellen gewesen.

Die steuerlichen Vertreter führten aus, dass sich die Zahl der kumulierten Ausgabenüberschüsse der Jahre bis 1994 von 880.718,00 ATS aus den übernommenen Unterlagen ergeben haben, da die Vertretung erst 1999 übernommen worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass sich nach der Aktenlage ein Ausgabenüberschuss von 1.080.780,00 ATS ergeben habe.

Der Vertreter des Finanzamtes gab zu bedenken, dass die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung gezeigt habe, dass die Annahme der prognostizierten Miete nicht realistisch gewesen sei. Zur Valorisierung sei zu bemerken, dass Mietverträge üblicherweise eine Indexanpassung erst ab Erreichen eines Prozentsatzes von 5 oder 10 % vorsehen würden. Der Prognoserechnung könne auch insoweit nicht gefolgt werden als keinerlei Instandhaltungskosten berücksichtigt worden seien. Schließlich gehe die Prognoserechnung von einer durchgehenden Vermietung ab 2002 aus, obwohl sowohl die allgemeine Erfahrung des Wirt-

schaftslebens als auch der konkrete Fall zeige, dass es immer wieder zu Leerstehungen kommen könne.

Die steuerliche Vertreterin erläuterte, dass die konkret abgeschlossenen Mietverträge eine Valorisierung bei einem Indexsprung von 5 % vorgesehen haben, allerdings auf den jeweiligen Monatsindex bezogen. Zur Miethöhe sei einerseits darauf zu verweisen, dass tatsächlich zwischen 1992 und 1997 zu einem adäquaten Mietzins vermietet worden ist und andererseits vergleichbare Wohnungen im F. um 1.500,00 Euro monatlich aktuell angeboten und scheinbar auch gemietet werden. Hinsichtlich der Ertragsprognose sei davon auszugehen, dass der Bw. in den ersten Jahren Mieterträge über den prognostizierten Betrag zu verzeichnen hatte und bei einer Prognoserechnung von dem seinerzeit zu erwartenden Mietertrag auszugehen sei und nicht Jahre später eingetretene Änderungen zu Lasten des Mieters Berücksichtigung finden können.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass nach der anzuwendenden Rechtslage auf einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren abzustellen sei. Ob die Erweiterung um weitere drei Jahre zum Tragen komme, sei hinsichtlich der Leerstehung bis Sommer 1992 fraglich.

Der steuerliche Vertreter ging davon aus, dass bis zur ersten Vermietung entsprechende Zeit erforderlich gewesen sei, um das sehr schön gelegene Mietobjekt einer Vermietung zuführen zu können. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass man dem ersten Mietvertrag entnehmen könne, dass sämtliche Fußbodenbeläge und Geräte im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung neu gewesen seien. Insbesondere sei ein neuer Küchenblock samt Mikrowellenherd, ein Kühlschrank, ein Tiefkühlschrank sowie Waschmaschine und Trockner vermietet worden. Darauf hinzuweisen sei ferner, dass nach der Prognoserechnung bereits im 21. Jahr ein Überschuss eintrete und im übrigen der Prognoserechnung richtiger Weise die zu erwartenden Mieteinnahmen zu Grunde gelegt hätten werden müssen. Zu den vom Finanzamt vermissten Leerstehungen in der zukünftigen Prognose sei anzumerken, dass die tatsächlichen Leerstehungen sehr wohl Eingang gefunden haben und diese Leerstehungen für ein derartiges Objekt bereits überdurchschnittlich gewesen seien.

Die steuerliche Vertreterin betonte, dass Herr B. stets bemüht gewesen sei, sich wirtschaftlich zu verhalten. Es seien stets neue Mieter gesucht und zeitweise auch eine Vermietung zu einem geringen Mietzins in Kauf genommen worden. Das Objekt sei jedoch nicht gleich nach Ablauf der Spekulationsfrist veräußert worden, sondern noch durch viele Jahre versucht worden, Mieterträge zu erzielen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass es nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung auf die objektive Eignung zur Überschusserzielung ankomme und nicht

die Kriterienprüfung wie bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vorzunehmen ist.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden wurde der Versuch einer gemeinsam erstellten Prognoserechnung unternommen: Bei Ansatz eines möglicherweise zu erwartenden Mietwertes von 17.000,00 ATS im Monat – nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes eigentlich weiterhin viel zu hoch, nach Ansicht der steuerlichen Vertretung eigentlich zu niedrig – ergibt sich bis zum Jahr 2011 kein positives Ergebnis.

Die steuerliche Vertretung verwies jedenfalls darauf, dass hierin verschiedene Unsicherheiten zu Gunsten des Bw. nicht berücksichtigt worden seien.

Außerdem sei im Jahr 1997 lediglich eine Instandhaltung von 1.255,00 ATS angefallen, dann wiederum im Jahr 2002 von 5.972,00 ATS. Hieraus zeige sich, dass die Schätzung nicht so falsch sei. Außerdem sei richtigerweise die Garage auszuklammern.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt abschließend, der Berufung nicht Folge zu geben, da mit den aufgezeigten Unrichtigkeiten der Prognoserechnung nicht der Nachweis der objektiven Eignung zur Überschusserzielung erbracht hätte werden können.

Die Vertreterin ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben. Ergänzend sei nochmals darauf zu verweisen, dass das negative Ergebnis vor allem auf vom Berufungswerber nicht beeinflussbare Unwägbarkeiten zurück zuführen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall sind die streitgegenständlichen Jahre (1996 – 2003) anhand der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung BGBl Nr. 33/1993 zu prüfen, ob die Vermietung der Eigentumswohnung als Einkunftsquelle anerkannt werden kann.

1. Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2003:

§ 1 Abs 2 LVO 1993 normiert:

„Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

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

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

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten.“

§ 2 Abs 4 LVO 1993 (Stammfassung) lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 liegt Liebhaberei 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. (...)"

LVO 1993 idF BGBl 357/1997

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

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

Die Verordnung ist gemäß § 8 Abs 1 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden.

Die Vermietungstätigkeit ist vor dem 14. November 1997 begonnen worden. Von der in § 8 Abs. 3 LVO eingeräumten Option zur rückwirkenden Anwendung der Verordnungsänderung hat der Herr B. mit Schreiben vom 28. Dezember 1998 Gebrauch gemacht und damit ist die Verordnung BGBl Nr. 358/97 anzuwenden.

Treten bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen Verluste auf, so ist Liebhaberei anzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist.

Eine Anerkennung einer typischen der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung als Einkunftsquelle setzt gemäß § 2 Abs 4 LVO voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung – in einem (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten ist (objektive Ertragsfähigkeit).

Ein besonderes Merkmal der objektiven Ertragsfähigkeit ist es, dass eine Betätigung Liebhaberei ist, wenn sie auf Grund typischer Betätigungsrisiken nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Verbesserungsmaßnahmen des sich Betätigenden führen idR zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit und ziehen ebenso Liebhaberei nach sich (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 165, 166).

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende (prognostizierende) Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigung (Prognose).

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich zu Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (insgesamt Liebhaberei) (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 167, 168).

Eine typische der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Deshalb sind die näheren Umstände der Betätigung und ihrer Beendigung für die Liebhabereibeurteilung von mit Verlust abgeschlossenen Betätigungen von Bedeutung.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zu Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eigenen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrundeliegt.

Unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Maßgeblich ist aber nicht der tatsächliche erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit der Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tägen nach einem solchen Erfolg. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart

zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein (vgl. Erkenntnis vom 25.22.1999, 97/15/0144).

Unbestritten ist, dass Herr B. mit der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung eine Tätigkeit betrieben hat, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO (Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) fällt. Bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Diese Vermutung kann gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Vermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung gilt als "absehbarer Zeitraum" ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (§ 2 Abs. 4 LVO idF BGBl II Nr. 358/1997). Dieser Zeitraum gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch für Zeiträume, in denen die LVO 1993 (id Stammfassung) zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 3.7.1996, ZI 93/13/0171; 5.6.2003, 99/15/0129).

Der Zeitraum von 20 Jahren kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 180).

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit aber nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen (verkauft) wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bw zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, 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).

Unwägbarkeiten sind nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis beispielsweise unvorhergesehene Investitionen, unerwartete Mietstreitigkeiten, Zahlungsunfähigkeit von Mietern, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachmieter, höhere Gewalt, Naturkatastrophen aber auch Aufgabe einer Vermietung aus einer Zwangslage heraus und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139; *Dr. Gertraude Langheinrich, Mag. Wolfgang Ryda, FJ 2001, 84; Mag. Bernhard Renner, SWK 2004, S 373ff; Dr. Michael Rauscher, SWK 2004, S 625*).

Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen. Liebhaberei ist daher in diesen Fällen anzunehmen, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre oder die Einstellung der Betätigung auf einem freiwilligen Entschluss beruht. Weitere Voraussetzung für eine anzuerkennende Unwägbarkeit ist, dass der Abgabepflichtige darauf rasch wirtschaftlich reagiert (vgl. auch die in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angeführten "strukturverbessernden Maßnahmen" sowie *Mag. Renner SWK- 2004 Heft 10 S 522*).

Von den Unwägbarkeiten sind gewöhnliche Risiken abzugrenzen: Diese fallen – wenn auch ungeplant – bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise an und sind daher ein Ausfluss des "Unternehmerrisikos". Anders als bei Unwägbarkeiten liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes Ereignis vor, sondern die Umstände sind bei einer unternehmerischen Tätigkeit nicht völlig atypisch, auch wenn sie vom Abgabepflichtigen idR nicht beeinflussbar sind.

Treten durch derartige unerwartete Umstände auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich, denn maßgeblich ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tägen nach einem solchen Erfolg. Bestehen solche Unwägbarkeiten aber nicht, dann spricht ein Gesamtverlust innerhalb eines

abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (vgl. VwGH 25.11.2000, 97/15/0144).

Das gegenständliche Vermietungsobjekt wurde – wie bereits ausgeführt - im Jahr 1990 fremdfinanziert um ATS 3 Millionen angeschafft, ab 1992 vermietet und im Jahr 2004 (Kaufvertrag vom 16. Juni 2004) um € 280.000,00 (= ATS 3.852.884,00) veräußert. Das Darlehen wurde nach 10 Jahren zurückgezahlt. Während des abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes von 14 Jahren wurde ein Gesamtverlust in Höhe von ATS 1.903.383,83 erwirtschaftet.

Nach der vom steuerlichen Vertreter des Herrn B. im Jahr 2001 im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Prognoserechnung ergibt sich nach 20 Jahren ein Totalgewinn von ATS 400.000,00 bzw nach der am 11. Juli 2007 vorgelegten Prognoserechnung ein Totalgewinn in Höhe von ATS 511.792,00.

Den Verkauf des Mietobjektes im Jahr 2004 vor Erzielung eines Gesamtüberschusses erklärte der steuerliche Vertreter des Herrn B. im Wesentlichen damit, dass die ursprüngliche Mieterin bereits im Jahr 2000 in Schwierigkeiten und über sie das Konkursverfahren eröffnet worden sei, weswegen ab diesem Zeitpunkt die Abwicklung über eine andere Gesellschaft erfolgt sei, welche dann ebenfalls in Zahlungsschwierigkeiten geraten sei und den neuerlich auf 5 Jahre abgeschlossenen Mietvertrag vorzeitig per August 2001 gelöst hätte.

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist im gegenständlichen Fall sowohl die Zahlungsschwierigkeit als auch die Insolvenz des Mieters keine Unwägbarkeit, sondern entspringt dem typischen Vermietungsrisiko.

Auch die vom steuerlichen Vertreter des Herrn B. ins Treffen geführten Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter gehören bei der Objektvermietung zum typischen Vermietungsrisiko. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters des Herrn B. hat dieser zwar zwischen den Jahren 2002 bis 2004 mittels Immobilienmakler versucht Nachmieter zu finden, aber im Zuge des Verfahrens vor dem UFS wurde für diesen Zeitraum lediglich ein Inserat vom April 2002 vorgelegt. Im Jahr 2004 ist es dann zum Verkauf gekommen. Daraus schließt der Senat, dass Herr B. nach 2002 kein Interesse mehr hatte, einen Nachmieter zu finden.

Nach Ansicht des UFS ist anhand einer geeigneten Prognoserechnung zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Wie der Vertreter des Finanzamtes zutreffend eingewendet hat, ist eine Kriterienprüfung – wie bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs 1 LVO – nicht vorzunehmen.

Maßgeblich für die Prognose bzw Prognoserechnung sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Es sind daher bei der Prognose auch

die typischen Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Während der Beobachtung (Beobachtungszeitraumes) auftretende typische Betätigungsrisiken sind bei der Prognose der zukünftigen steuerlichen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen.

In der Prognoserechnung geht der steuerliche Vertreter des Herrn B. von einem Gesamtgewinn in Höhe von ATS 400.000,00 bzw. 511.792,00 im Jahr 2011 (also nach 20 Jahren) aus.

Die steuerliche Vertretung des Herrn B. ist offenbar bei der Erstellung der Prognoserechnung von zu optimistischen Erwartungen hinsichtlich der Mieterträge ausgegangen. Dies wird insbesondere dadurch bestätigt, dass in der „Prognoserechnung“ von erzielbaren Mieteinnahmen in Höhe von ATS 19.800,00 ausgegangen worden ist, während die Wohnung im Jahr 1998 tatsächlich zu einem Preis von ATS 16.000,00 und ein Jahr zuvor zu einem Preis von ATS 18.000,00 angeboten und tatsächlich auch 1999 zu einem Preis von nur ATS 14.000,00 vermietet worden ist.

Darüberhinaus wurde die Einnahmenseite insoferne nicht richtig prognostiziert als der steuerliche Vertreter die Erträge jährlich mit 2% valorisiert hat, obwohl bei Mietverträgen üblicherweise eine Indexanpassung erst ab Erreichen einer Prozentsatzes von 5 oder 10% vorgesehen ist und die konkret abgeschlossenen Mietverträge eine Valorisierung bei einem Indexsprung von 5% bezogen auf den jeweiligen Monatsindex vorgesehen haben.

Nach Ansicht des Senates wurden zudem auch Leerstehungen nicht im ausreichenden Ausmaß berücksichtigt. Dies insbesondere auch im Hinblick darauf, dass es bereits zu längeren Leerstehungen in den Jahren 1997 und 1998 gekommen ist und im Jahr 1999 erneut an die Fa. D. - jedoch zu einem wesentlich niedrigeren Mietzins - vermietet worden ist, die dann im Jahr 2001 abermals vorzeitig den Mietvertrag gekündigt hat.

Wenn der steuerliche Vertreter daher vorbringt, dass die Leerstehungen eine Einnahmenreduktion von rund € 140.000,00 bedeuten würden und dies nichts am positiven Gesamtergebnis ändern würde, dann muss dem entgegengehalten werden, dass aber dadurch die Aussagekraft der vorgelegten Prognoserechnung in Zweifel gezogen werden muss.

Nach Ansicht des Senates ist es zudem unrealistisch, dass trotz des langen Prognosezeitraumes Aufwendungen für Reparaturen bzw Sanierungsmaßnahmen unberücksichtigt geblieben sind, die den Herrn B. als Vermieter treffen würden. Daran kann auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass sämtliche Fußbodenbeläge und Geräte im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung neu gewesen und insbesondere ein neuer Küchenblock samt Mikrowellenherd, Kühlschrank sowie Waschmaschine und Trockner vermietet worden sind, nichts ändern, da es abgesehen von den Geräten auch andere Instandhaltungs- und Sanierungsaufwendungen bei einer vermieteten Wohnung gibt, die zu Lasten des Vermieters

gehen, und es der Lebenserfahrung entspricht, dass auch die vermieteten Geräte idR innerhalb des Prognosezeitraumes ausgetauscht werden müssen.

Im vorliegenden Fall liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor und es sind grundsätzlich nur die Ergebnisse dieses Zeitraumes (1990 bis 2004) heranzuziehen. Innerhalb dieses abgeschlossenen Zeitraumes wurde ein Gesamtverlust in Höhe von ATS 1. 903.383,83 erwirtschaftet.

Auch der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgenommene Versuch einer gemeinsam erstellten Prognoserechnung, in welcher ein möglicherweise zu erwartenden Mietwert von ATS 17.000,00 im Monat angesetzt worden ist (ohne die übrigen Daten zu verändern), hat bis zum Jahr 2011 kein positives Ergebnis erbracht.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass Herr B. stets bemüht gewesen sei, sich wirtschaftlich zu verhalten (Suche nach neuen Mietern, zeitweise Vermietung zu einem geringeren Mietzins) und nicht gleich nach Ablauf der Spekulationsfrist die Wohnung veräußert hat, muss nach Ansicht des Senates entgegengehalten werden, dass als Indiz für die mangelnde Gewinnabsicht auch die Tatsache zu werten ist, dass Herr B. neben der zu beurteilenden Tätigkeit Einkunftsquellen hat (im vorliegenden Fall Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit), die es ihm erlauben, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftlichen Einschränkung eine Liebhaberei „leisten“ zu können (s. VwGH 18.11.1987, 86/13/0132).

Es war daher die vom Finanzamt getroffene Beurteilung der Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei im Sinne der Verordnung zutreffend.

2. Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2003:

§ 6 LVO in der für das Streitjahr gültigen Fassung (BGBl 1993/33) lautet:

„Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.“

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 2006 ZI 2004/14/0082 wird zur Rechtslage auf dem Gebiet der Umsatzsteuer für Zeiträume ab 1995 ausgeführt:

„Mit dem Beitritt Österreichs zur EU hat Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die Sechste MwSt-Richtlinie angepasst hat. Bis dahin normierten § 1 Abs 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972, die Vermietung von Wohnraum, der theoretisch vom Vermieter für seine private Lebensführung genutzt werden kann (so genannte „kleine Vermietung“), müsse, wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) qualifiziert werden.“

Sarnthein stellt (in SWK 2005, S 515) dar, beim Beitritt habe sich aus der Sicht der Sechsten MwSt-Richtlinie ergeben, dass (unter anderem) die verlustträchtige Vermietung von Wohn-

raum, der sich für die private Lebensführung des Vermieters eigne, wenn eine solche Vermietung im Einzelfall überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit sei (siehe hiezu das EuGH 26. September 1996, C-230/94, Enkler), unter die Steuerbefreiung nach Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie (bei Ausschluss des Vorsteuerabzuges) falle. Eine solche Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum bei Umsetzung der Sechsten MwSt-Richtlinie in innerstaatliches Recht anordnen wollen. Der Gesetzgeber habe daher durch § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994 (in Kraft getreten mit dem Beitritt Österreichs zur EU) den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt Österreichs geltenden Rechtsbestand übernommen (siehe im Einzelnen Sarnthein, aaO).

Es trifft nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs 5 Z 4 leg. cit zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs 5 Z 2 leg. cit der in der LVO 1993, BGBl 33/1993, konkretisierter Inhalt (als Steuerbefreiung, siehe unten) beizumessen ist.

In Bezug auf den gemeinschaftlichen Hintergrund der Regelung betreffend die hier in Rede stehenden verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs 2 iVm § 6 LVO 1993, BGBl 33/1993, § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus gemeinschaftlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (vgl hiezu auch Ruppe, UStG3, 3 2 Tz 258/1, sowie das hg Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035).

Der österreichische Gesetzgeber hat mit § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994 eine umsatzsteuerliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum getroffen. Er hat diese Art der Vermietung nach der Grundregel des Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt Richtlinie geregelt (siehe Sarnthein, aaO, unter Hinweis auf eine Stellungnahme der EU-Kommission). Für andere Arten der Immobilienvermietung hat der österreichische Gesetzgeber in Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach art 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C Buchstabe a der Sechsten MwSt-Richtlinie andere Regelungen getroffen (hinsichtlich des Steuersatzes auch unter Ausübung eines Wahlrechtes, welches Österreich in der Beitragsakte bzw in Art 28 Abs 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist), dadurch aber das ihm durch das gemeinschaftsrecht eingeräumte Ermessen nicht überschritten."

Vor diesem Hintergrund hegt der Verwaltungsgerichtshof gegen die in Rede stehende Regelung auch keine grundrechtlichen Bedenken.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 2 Abs 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl § 2 Abs 4 und § 6 LVO), beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie oben zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften...."

Unternehmer iS des § 2 Abs 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt.

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

Umsatzsteuerliche Liebhaberei kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO (also bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen) vorliegen.

Die Einschränkung umsatzsteuerlicher Liebhaberei auf typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen entspricht dem Charakter der Umsatzsteuer als Einkommensverwendungssteuer. Bei einer Steuer auf Einkommensverwendung ist es nicht gerechtfertigt, danach zu differenzieren, ob der Unternehmer seine Leistung gewinnorientiert anbietet oder mit Verlusten arbeitet. Gerechtfertigt ist es jedoch, Tätigkeiten, deren Schwerpunkt in der privaten Lebensführung liegt, aus dem Unternehmerbegriff auszuklammern (vgl.

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts – Band I, 409).

Für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ist das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit maßgeblich.

Im gegenständlichen Fall erfüllt die Vermietung – wie unter Punkt 1 ausgeführt – die Voraussetzungen einkommensteuerlicher Liebhaberei. Da die streitgegenständliche Betätigung eine solche i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO darstellt, findet die Liebhabereibeurteilung auch für Zwecke der Umsatzsteuer Anwendung, was bedeutet, dass die Einnahmen (Entgelte) nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits aber auch keine Vorsteuern abzuziehen sind.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 8. Jänner 2008