



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1045-W/07,
miterledigt RV/1046-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. M. H., 9999 K., X-gasse, vom 18. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 24. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1996 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In einem Bericht der Betriebsprüfung des Finanzamtes (FA) vom 20.10.2006 gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Berufungswerberin (Bw) betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1996 – 2005 wurde ua folgendes ausgeführt:

„Allgemeines

...

Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit

Vermietung

...

Tz 1 Einkunftsquelle

Die Vermietung der Liegenschaft K., X-gasse wurde aus folgenden Gründen nicht als

Einkunftsquelle anerkannt (Liebhaberei):

Seit Beginn der Vermietung im Jahr 1980 wurden mit wenigen Ausnahmen nur Verluste erzielt. Es liegt kein Gesamtüberschuss der Einnahmen bis zum heutigen Tage vor.

Die Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle setzt gem Liebhabereiverordnung eine objektive Ertragsfähigkeit voraus.

Infolge der geringen Miete (ca 100 Euro p.A.) ist selbst bei optimistischer Prognose kein Gesamtgewinn möglich, da bei Anfallen von notwendigen Erhaltungsaufwendungen Verluste entstehen würden.

Der Mietvertrag beinhaltet zwar gesetzliche Mietzinsbeschränkungen, aber wurden durch den Vermieter die Möglichkeiten der Erzielung von Einnahmen nicht ausgeschöpft. Es wurden keine nach dem MRG erlaubten Mietzinserhöhungen durchgeführt, noch wurde von der Möglichkeit der Einhebung eines Erhaltungsbeitrages gem MRG Gebrauch gemacht.

Da es sich bei der Vermietung um ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen handelt (Mutter eines der Eigentümer ist die Mieterin) ist im Zuge einer fremdüblichen Betrachtung keine Absicht erkennbar, Gewinne zu erzielen, dh dass die private Motivation der Gestaltung der Vermietung überwiegt.

Die Ergebnisse der vorgelegten Prognoserechnung aus 1991 konnten nicht eingehalten werden, die angekündigte Mieterhöhung blieb aus, und somit konnte in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Totalüberschuss erzielt werden.

Die Vermietungstätigkeit ist ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich als Liebhaberei gem Liebhabereiverordnung zu beurteilen.

Die Verluste (sowie die ausnahmsweise erzielten Überschüsse) sind steuerlich unbeachtlich, die Umsatzsteuern und die Vorsteuern sind zu neutralisieren (Nullfeststellung für Umsatzsteuer sowie einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung 1996 bis 2005).

Die bisher vorläufig ergangenen Bescheide werden ab dem Jahr 1996 endgültig erklärt. ..."

Das FA nahm das Verfahren in den Streitjahren gem § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Bescheide.

In der Berufung vom 18.1.2007 brachte die Bw iw folgendes vor:

„.... Als ich im Jahre 1980 die Hälfte des angeführten Hauses erworben habe, habe ich auch die Mieterin, die bereits seit dem Jahr 1950!!! dort wohnhaft ist und einen friedenszinsgeschützten Mietvertrag besitzt, in dem nicht einmal die Inflationsabgeltung enthalten ist, übernommen. Zu meiner erstellten Prognose ist zu sagen, dass in den vergangenen Jahren nur die notwendigsten Reparaturen durchgeführt wurden und eine Generalsanierung aus finanziellen Gründen nicht möglich war. Aus diesen Gründen war es auch nicht durchführbar, höhere Mieteinnahmen zu erzielen, da diese erhöhte Miete nur im

Zusammenhang mit umfangreichen Sanierungsmaßnahmen realisierbar ist. Im gegenständlichen Fall ist weiters zu beachten, dass die Mietzinsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes zur Anwendung gekommen sind. Bei dieser Konstellation entspricht es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei Prüfung der Ertragsfähigkeit der Vermietung an Stelle der gesetzlich beschränkten Mietzinse fiktive marktübliche Mietzinse angesetzt werden. Die Finanzbehörde hat es unterlassen, eine Feststellung darüber zu treffen, ob die Vermietung – soweit gesetzliche Mietzinsbeschränkungen zur Anwendung gekommen sind, unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten in der Art, wie sie konkret betrieben worden ist, zur Erwirtschaftung eines Einnahmenüberschusses geeignet gewesen ist. Ich beantrage daher die Vermietung der Jahre 1996 – 2005 als Einkunftsquelle anzuerkennen. ...“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In einem Vorhalt des UFS vom 10.1.2008 wurde die Bw aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw Unterlagen vorzulegen:

- „1. Ist es richtig, dass das Gebäude zu 53% privat und zu 47% für Vermietung genutzt wird?
- 2. Wieviele Wohnungen befinden sich in dem Gebäude?
- 3. Wieviele davon werden privat genutzt und von wem?
- 3. Ist es richtig, dass die einzige Mieterin die Mutter des Mag. H. ist?
- 4. War beabsichtigt, weitere Wohnungen zu vermieten?
- 5. Ist es richtig, dass es sich um einen Friedensmietzins von ca 100 Euro p.A. handelt?
- 6. Wie hoch ist der Zins pro Quadratmeter?
- 7. Ist es richtig, dass der Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel enthält?
- 6. Um Vorlage des Mietvertrages wird gebeten!
- 7. Ist es richtig, dass kein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag eingehoben wurde (wird)?
- 8. Wurden andere Maßnahmen zur Steigerung der Einnahmen gesetzt?
- 9. Wie lauten die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 1980 bis 1992?
- 10. Wie lautet das steuerliche Ergebnis des Jahres 2007?
- 11. Lt. Prognoserechnung von 1991 würden größere Renovierungsarbeiten mit Althaussanierungskredit finanziert. Laut Berufung war eine Generalsanierung aus finanziellen Gründen nicht möglich.

Bitte erläutern Sie nachvollziehbar und begründen Sie näher, warum die offenbar geplante Sanierung dann doch nicht stattfand?“

In der Vorhaltsbeantwortung, mit Telefax eingebracht am 5.2.2008, wurde ausgeführt wie folgt:

„Ad1. ja

Ad2. zwei Wohnungen

Ad3. privat von meinem Miteigentümer Dr. W. S.

Da bei der Zahlenfolge der weiteren Fragen offensichtlich ein Fehler unterlaufen ist, möchte ich diese Fragen zusammenhängend beantworten:

Die einzige Mieterin ist meine Mutter und es war nicht beabsichtigt, weiter Wohnungen zu vermieten, da es keine weiteren gibt. Es ist richtig, dass es sich um einen Friedensmietzins von ca 100 Euro p.A. handelt, der Quadratmeterpreis beträgt ca 10 Cent.

Es ist richtig, dass der Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel enthält.

Der aus dem Jahre 1951 datierende Mietvertrag wurde dem damaligen Rechtsanwalt Dr. Sch. als Unterlage für ein Außerstreitverfahren übergeben, das beim BG K. zur Zahl XY durchgeführt wurde und ist vermutlich beim Anwalt in Verstoß geraten.

Zu den Punkten 7 u 8 wird angeführt, dass dies aus gesetzlichen Gründen nicht zulässig war.

Die steuerlichen Ergebnisse:

1992:	ATS - 9922,--
1991:	ATS - 1582,--
1990:	ATS - 9.672,--
1989:	ATS - 21431,92,--;
1988:	ATS - 9967,06;--
1987:	ATS - 3685,--,
1986:	ATS - 2509,--;
1985:	ATS - 5600,--

Die Ergebnisse von 1980 – 1984 kann ich nicht bekannt geben, da die Hausverwaltung in dieser Zeit von meiner damaligen verstorbenen Miteigentümerin gemacht wurde.

Es handelt sich dabei um Schillingbeträge.

Das Jahr 2007 wurde mit einem Gewinn von Euro 46,47,-- abgeschlossen.

Mit Althaussanierungskredit wurde das Dach renoviert, eine Generalsanierung war aus finanziellen Gründen nicht möglich.

Selbstverständlich werden bei einer Neuvermietung marktkonforme Preise berechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Miteigentümer Mag. M. H. erwarb den Hälftenanteil an der Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Gebäude, Baujahr 1913, in X-gasse, 9999 K. mit Kaufvertrag vom 12.2.1980. In dem Gebäude befinden sich zwei Wohnungen.

Eine Wohnung wird vom Hälften-eigentümer Dr. W. S. , der den Hälftenanteil an der Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 10.5.1984 erwarb, privat genutzt.

Die Privatnutzung des Gebäudes beträgt 53%. Die Nutzung für Zwecke der Vermietung beträgt 47%.

Die andere Wohnung wird von der einzigen Mieterin der Liegenschaft bewohnt. Es handelt sich dabei um die Mutter des Miteigentümers Mag. H. , die auf Grund eines unbefristeten Mietvertrages seit 1950 Bestandnehmerin des mietengeschützten Bestandobjekts ist.

Der Mietvertrag aus dem Jahr 1950 wurde auf Basis des „Friedensmietzinses“ ohne Wertsicherungsklausel abgeschlossen.

Der Quadratmeterpreis beträgt ca 10 Cent; die Einnahmen aus dem Mietvertrag belaufen sich auf € 100,29,-- (bzw ATS 1.380,-- in den Vorjahren) p.A. und sind seit Beginn der Tätigkeit der Vermietungsgemeinschaft unverändert; die Wohnungsgröße beträgt ca 83m².

Die veranlagten bzw in den Streitjahren erklärten Jahresergebnisse aus der Vermietungstätigkeit der Wohnung betragen seit Beginn der Tätigkeit der Vermietungsgemeinschaft 1985:

1985:	ATS – 5.600,00,--
1986:	ATS – 2.509,00,--
1987:	ATS – 3.685,00,--
1988:	ATS – 9.967,06,--
1989:	ATS – 21.431,92,--
1990:	ATS – 9.672,00,--
1991:	ATS – 1.582,00,--
1992:	ATS – 9.922,00,--
1993:	ATS – 10.850,00,--
1994:	ATS + 1.880,00,--
1995:	ATS – 16.596,00,--
1996:	ATS – 18.076,00,--
1997:	ATS – 17.615,00--
1998:	ATS – 19.128,00,--
1999:	ATS – 17.999,00,--
2000:	ATS – 18.010,00,--
2001:	ATS – 16.413,00,--
2002:	€ – 942,27,--

2003:	€ - 798,35,--
2004:	€ - 651,63,--
2005:	€ + 9,70--
2006:	€ + 43,15,--
2007:	€ + 46,47,--

Das Gesamtergebnis nach 23 Jahren Vermietungstätigkeit ergibt einen Verlust von € 16.622,27,--. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses ist aG der geringen Jahresmiete von € 100,29,-- nicht möglich, da allein die regelmäßig anfallenden Erhaltungskosten die Einnahmen übersteigen.

Die Tätigkeit ist objektiv nach dieser Art der Bewirtschaftung nicht ertragsfähig.

Die vermietete Wohnung unterliegt zwar gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen („Friedenskronenzins“), die Bw hat aber die Möglichkeit der Erzielung von höheren Einnahmen innerhalb der mietrechtlichen Beschränkungen bei Weitem nicht ausgeschöpft.

Es fehlt daher – neben der objektiven Ertragsfähigkeit – auch das subjektive Ertragsstreben.

Die Bw hätte einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag bzw später eine Erhöhung des Hauptmietzinses im Ausmaß des bisherigen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages einheben können und sie hätte eine Erhöhung des Hauptmietzinses wegen durchgeföhrter Großreparatur beantragen und durchsetzen können. Es wurde nämlich das Dach um ca ATS 260.000,-- erneuert und in 10 Jahresraten ab 1993 als Werbungskosten abgesetzt. Die Kosten wurden aber aus privaten Gründen – es handelt sich bei der Mieterin um die Mutter des Beteiligten Dr. H. – nicht auf die Mieterin im Wege des dafür vorgesehenen Verfahrens zur Erhöhung der Hauptmietzinse überwälzt.

Aus diesen privaten Gründen wurde auch kein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag bzw später eine Erhöhung des Hauptmietzinses im Ausmaß des bisherigen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages eingehoben, der bis zu 2/3 des gesetzlichen Mietzinses beträgt.

Bei Ausschöpfung der dargestellten Möglichkeiten wäre die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich gewesen.

Bei dieser Art der Bewirtschaftung – einzige Mieterin ist die Mutter eines der Hälfteeigentümer; der im Rahmen der Mietzinsbeschränkung vorgegebene Rahmen der Möglichkeiten zur Einnahmenerzielung wurde aus privaten Gründen bei weitem nicht ausgeschöpft; die Vermietung der 2. Wohnung war nicht geplant – ist auch die subjektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben.

Die Tätigkeit ist vielmehr privat veranlasst.

Die Bw beabsichtigte nicht, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und war dies auf Grund der Art der Bewirtschaftung auch nicht möglich.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf folgender Beweiswürdigung.

Die Eigentumsverhältnisse, Art, Alter des Gebäudes, Anzahl der Wohnungen sowie die Umstände der Vermietung sind aktenkundig bzw wurden von der Bw bestätigt oder selbst vorgebracht.

Das Ausmaß der Privatnutzung ist unbestritten und wurde von der Bw selbst vorgebracht.

Dass die einzige Mieterin der Liegenschaft die Mutter des Miteigentümers Mag. H. ist, ist unbestritten. Dass sie seit 1950 Bestandnehmerin des mietengeschützten Bestandobjekts ist und dass der Mietvertrag auf Basis des „Friedensmietzinses“ abgeschlossen wurde, beruht auf dem glaubwürdigen Vorbringen der Bw und entspricht den damaligen Gepflogenheiten.

Dass der Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel enthält, wurde von der Bw vorgebracht.

Da der Mietvertrag nach den Angaben der Bw bei einem Rechtsanwalt, der in einem Außerstreitverfahren im Jahr 1957 tätig gewesen sei, in Verstoß geraten war und nicht vorgelegt werden konnte, hat die Berufungsbehörde die diesbezüglichen Angaben der Bw dem festgestellten Sachverhalt zu Grunde gelegt.

Der Quadratmeterpreis der Vermietung, die Größe der Wohnung und die jährlichen Einnahmen sind unstrittig.

Die steuerlichen Ergebnisse der Betätigung sind aktenkundig bzw wurden sie von der Bw bekannt gegeben. Das Gesamtergebnis ergibt sich rechnerisch.

Dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses auf Grund der geringen Jahresmiete objektiv nicht möglich und somit nicht ertragsfähig ist, ist evident.

Dass die vermietete Wohnung gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen unterliegt, ist unbestritten.

Dass die Möglichkeiten zur Erzielung von höheren Einnahmen nicht ausgeschöpft wurden, ergibt sich aus den jährlich gleich bleibenden Einnahmen. Zu den diesbezüglichen rechtlichen Möglichkeiten siehe unten.

Die Tatsache der Dacherneuerung ist aus dem Steuerakt und aus dem Vorbringen der Bw ersichtlich.

Bei einer zulässigen Anhebung der Miete auf ca ATS 8,-- bis € 0,73,-- pro Quadratmeter hätte sich allein durch die Einhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages bzw später einer Erhöhung des Hauptmietzinses im Ausmaß des bisherigen Erhaltungs- und

Verbesserungsbeitrages eine Erhöhung der jährlichen Einnahmen auf über € 700,-- ergeben. Eine weitere wesentliche Steigerung der Einnahmen hätte sich durch die Erhöhung des Hauptmietzinses aG der Großreparatur der Dacherneuerung erzielen lassen. Dass diese Maßnahmen nicht durchgeführt wurden, lässt sich nur mit privaten Gründen, nämlich dem verwandtschaftlichen Verhältnis des Hälfteneigentümers Mag. H. zur Mieterin, erklären. Diese Vorgangsweise hält einem Fremdvergleich nicht stand. Bei gleicher Situation – Übernahme eines mietengeschützten Mietvertrages auf Friedenskronenbasis – unter der Annahme eines fremden Mieters hätte die Bw nicht gezögert, die aufgezeigten Maßnahmen durchzusetzen und dadurch die Möglichkeiten zur Steigerung der Einnahmen auszuschöpfen. Da sie diese Möglichkeiten nicht nutzte und sich die gesamte Tätigkeit auf diese Wohnung konzentrierte – es war nie geplant, die zweite Wohnung zu vermieten; diese wird privat genutzt – ist klar ersichtlich, dass gar nicht beabsichtigt war, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Vielmehr sollten die Verluste aus der privaten Tätigkeit, die durch die niedrigen Einnahmen iZm der Sanierung des Daches und kleinerer Reparaturen entstanden, auf die Allgemeinheit überwälzt werden.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden Liebhabereiverordnung (LVO), BGBI Nr 33/1993 (Stammfassung), wird Liebhaberei nach § 1 Abs 2 Z 1 LVO angenommen, wenn Verluste entstehen

aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (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 nach § 1 Abs 2 Z 2 LVO

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

Nach § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gem § 1 Abs 2 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 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 VO ist gem § 8 Abs 1 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden.

Sie ist auch in den Streitjahren anzuwenden, da die durch BGBl II Nr 358/1997 normierten Änderungen der §§ 1 Abs 2 Z 1, 2 u 3 und § 2 Abs 3 u 4 gem § 8 Abs 3 VO idF BGBl II Nr 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen dann anzuwenden sind, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14.11.1997 begonnen hat.

Im ggstdl Fall hat der absehbare Zeitraum vor 1997 begonnen.

Unbestritten ist, dass die Bw mit der Vermietung der Wohnung eine Tätigkeit betreibt, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs 2 Z 1 (Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) fällt. Diese Vermutung kann gem § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Vermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Der VwGH hat sich des Öfteren mit der LVO beschäftigt und gelangte im Erkenntnis (verstärkter Senat) vom 3.7.1996, ZI 93/13/0171, zur Ansicht, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden kann, nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit müsse vielmehr eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe.

Nach der Judikatur des VwGH ist bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von ca 20 Jahren zu verstehen. Dieser Zeitraum gilt auch für Zeiträume, in denen die LVO 1993 (id Stammfassung) zur Anwendung kommt.

Dieser Zeitraum gilt daher auch für den vorliegenden Fall.

Wie bereits ausgeführt, ergibt die Betrachtung der in den Jahren 1985 – 2007 (23 Jahre) erzielten Ergebnisse einen beträchtlichen Verlust.

Ausführlich dargelegt wurde, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses bei der betriebenen Art der Wirtschaftsführung objektiv nicht möglich und subjektiv nicht beabsichtigt war.

Die im Jahr 1991 vorgelegte Prognoserechnung, die von falschen Voraussetzungen, nämlich von Mietzinserhöhungen nach erfolgter Sanierung und der Erzielung eines Totalüberschusses

ausgeht, wurde nicht eingehalten, da eine Mietzinserhöhung nie erfolgte und ein Totalüberschuss bis jetzt (nach 23 Jahren Vermietungstätigkeit) nicht eingetreten ist und in absehbarer Zeit auch nicht eintreten wird. Sie ist daher und auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH zur Liebhaberei bei Vermietung unter der Voraussetzung gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen irrelevant.

Wenn sich die Bw nämlich auf diese Judikatur des VwGH beruft, so ist dazu folgendes auszuführen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 25. 11. 1999, ZI 97/15/0144, ausgesprochen, für den Fall gesetzlicher Mietzinsbeschränkung sei die Prognose über die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ausgehend von der vom Vermieter tatsächlich ausgeübten Art der Vermietung unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten zu erstellen, soweit der Vermieter den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen (im Wesentlichen) ausgeschöpft hat (in diesem Sinn auch die Erkenntnisse des VwGH vom 19.1.2003, ZI 97/13/0015 und vom 16.2.2006, ZI 2004/14/0082).

Im gegenständlichen Fall kann keine Rede davon sein, dass die Bw den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen im Wesentlichen ausgeschöpft hat.

Wie bereits im Sachverhalt festgestellt, besteht die Möglichkeit des Vermieters, seit 1982 einen Erhaltungsbeitrag, modifiziert als Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag (EVB) seit 1. Jänner 1986, einzuhoben, wenn die Mietzinsreserve für Erhaltungsarbeiten nicht ausreicht; vor dem 1. März 1994 eingehobene EVB müssen innerhalb von zehn Jahren verwendet, ansonsten zurückbezahlt werden, später eingehobene EVB können auch ohne Verbesserung einbehalten werden. Die Erhöhung des Mietzinses erfolgt durch schriftliche Bekanntgabe einen Monat vor dem Mietzinsttermin. Diese Bestimmung dient dazu, extrem niedrige Mietzinsvereinbarungen zumindest geringfügig anzuheben.

Mit der MRG Novelle 2001, die grundsätzlich am 1.1.2002 in Kraft trat, wird der bisherige Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von der Möglichkeit, den Hauptmietzins im Ausmaß des bisherigen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages anzuheben, vollständig abgelöst. (Mindestmiete gemäß § 45 MRG). Ab dem 1. März 1994 geleistete Erhaltungs- und Verbesserungsbeitragszahlungen sind in allen mietzinsrechtlichen Zusammenhängen als Teil des Hauptmietzinses anzusehen.

Geht man davon aus, dass die vermietete Wohnung der niedrigsten Kategorie D (unbrauchbar) unterliegt, so wäre eine Anhebung des Hauptmietzinses auf folgende Beträge zulässig:

- ab 1.3.1982 auf 2/3 des vollen Kategoriemietzinses gemäß „Urkategorie“ abzüglich des bisherigen HMZ

- ab 1.5.1994 auf ATS 7,40,--
- ab 1.12.1994 auf ATS 8,20,--
- ab 1.5.1998 auf ATS 8,60,--
- ab 1.7.2001 auf € 0,66,--
- ab 1.7.2004 auf € 0,69,--
- ab 1.10.2006 auf € 0,73,--

(Anm.: diese Termine gelten bei Valorisierung, wenn EVB bereits festgesetzt).

Durch diese Maßnahme allein hätten sich die Einnahmen von € 100,-- auf ca € 700,-- p.A. steigern lassen.

Auch auf die Möglichkeit der Erhöhung der Hauptmietzinse auf Grund der durchgeführten Großreparatur hat die Bw verzichtet. Bei der Dacherneuerung, die auf 10 Jahre verteilt abgesetzt wurde, handelt es sich zweifellos um eine Großreparatur. Eine solche bezeichnet nämlich Aufwendungen, die für die Erhaltung von Gebäuden aufgewendet werden und nicht jährlich erwachsen. (Siehe Erkenntnisse des VwGH vom 18.11.1966, 1565/65; 10.6.1987, 86/13/0167; 2.8.1995, 93/13/0197).

Der Vermieter ist zur Erhaltung und Verbesserung des Hauses verpflichtet; Reparaturen sind jedenfalls durchzuführen, soweit die Mietzinseinnahmen und die Mietzinsreserven der letzten 10 Jahre zur Deckung der Kosten ausreichen. Können damit die Kosten einer Großreparatur nicht gedeckt werden, kommt eine Erhöhung der Hauptmietzinse in einem Gerichts- bzw Schlichtungsstellenverfahren in Betracht. Es kommt unter genauer Überprüfung der Verrechnung zu einer Überwälzung der Kosten für die Großreparatur auf die Mieter. Hätte die Bw zusätzlich diese Maßnahme ergriffen, wäre es wahrscheinlich zu einem Gesamtüberschuss gekommen, wenn man bedenkt, dass die steuerlich geltend gemachten Kosten für die Großreparatur ca ATS 12.000,-- p.A. betragen haben.

Die Bw hätte daher die Einnahmen durch die Einhebung eines EVB und der Überwälzung der Kosten der Großreparatur auf die Mieterin entscheidend steigern können.

Da sie die Möglichkeiten der Steigerung der Einnahmen aus privaten Gründen bei Weitem nicht ausgeschöpft hat, ist es ihr nicht gelungen, die Vermutung der Liebhaberei zu widerlegen.

Die Betätigung stellt daher keine Einkunftsquelle dar.

Die Betätigung ist ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich endgültig als Liebhaberei gemäß Liebhabereiverordnung zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2008