



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Zepitsch, Kommerzialrätin Elfriede Fischer und Direktor Johann Gamper, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Berufung des Bw., vertreten durch Q, vom 29. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes R, vertreten durch Z, vom 22. September und 26. September 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003, Umsatzsteuer für das Jahr 2004, Aufforderung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, nach der am 30. November 2011 in T, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

A) Die Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2001, jeweils vom 22. September 2005, wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert (an der Endgültigkeit dieser Bescheide tritt dadurch keine Änderung ein).

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Blatt 1 und 2 bzw. Blatt 5 und 6) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

B) Der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002, jeweils vom 22. September 2005, sowie gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Umsatz- und Einkommensteuer-

bescheide für das Jahr 2003, jeweils vom 26. September 2005, wird teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert (an der Endgültigkeit dieser Bescheide tritt dadurch keine Änderung ein).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern (Blatt 3 und 4 bzw. Blatt 7 und 8) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

C) Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22. September 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

D) Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 22. September 2005 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

E) Die Berufung gegen den Bescheid vom 22. September 2005, mit dem eine Umsatzsteuervoranmeldungs-Verpflichtung für die Zeiträume September 2005 bis Dezember 2006 festgesetzt wurde, wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus einer gesetzlichen Alterspension Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung. Letztere resultierten aus der Bestandsüberlassung von Mietobjekten in A (B-Straße, C-Gasse) sowie in D, E (Haupthaus, H-Haus).

a) Im Jahr 2003 fand beim Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO idF vor dem AbgÄG 2003 betreffend die Jahre 2000 bis 2002 sowie eine Nachschau nach § 144 Abs. 1 BAO für den Zeitraum Jänner bis September 2003 statt. Dabei traf die Betriebsprüferin ua. folgende Feststellungen (S 38 ff Akt "Bp-Berichte"):

"Gewinnermittlung B-Straße:

[...]

Tz 24 Zinsaufwand 2001 und 2002:

Der in den Jahren 2001 und 2002 geltend gemachte Zinsaufwand beinhaltet auch die Zinsen für die beiden Projekte in D. Im Zuge der Betriebsprüfung sind diese Zinsen aus dem Projekt B-Straße auszuscheiden und getrennt für die Projekte in D auszuweisen.

	2001	2002
--	-------------	-------------

Zinsen D Mansarde	133.081,00 ATS	19.365,00 €
Zinsen H-Haus	33.315,23 ATS	3.775,00 €
Umschichtung lt. Bp	166.396,23 ATS	23.140,00 €

Gewinnermittlung D:

Tz 29 Zinsaufwand 2001 und 2002:

Wie in Tz 24 erläutert, ist der Zinsaufwand für die Projekte in D wie folgt zu berücksichtigen:

	2001	2002
Zinsen D Mansarde	133.081,00 ATS	19.365,00 €
Zinsen H-Haus	33.315,23 ATS	3.775,00 €
Umschichtung lt. Bp	-166.396,23 ATS	-23.140,00 €"

In Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Dezember 2003 wurde festgehalten (S 49/Rückseite Akt "Bp-Berichte"):

"Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgt ab dem Jahr 2001 vorläufig, da für das Projekt Mansarde D noch nicht endgültig entschieden werden kann, ob innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss gegeben ist. Es fehlen wesentliche Unterlagen, insbesondere Mietvertrag und Mietnachzahlung 2003."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ am 12. Jänner 2004 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 (Erstbescheide).

b) Im Jahr 2005 fand beim Bw. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO idF nach dem AbgÄG 2003 betreffend das Jahr 2003 sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2004 statt. Dabei traf die Betriebsprüferin ua. folgende Feststellungen (S 5 ff Akt "Bp-Berichte"):

"Tz 1 Bankzinsen B-Straße:

Bankzinsenaufwand für D:

Der im Jahr 2003 geltend gemachte Aufwand für Bankzinsen beinhaltet auch die Zinsen für das Projekt D.

2003:

Raika N: 3.284,00 €

Raika O: 9.489,00 €

[Summe:] 12.773,00 €

B-Straße: Zinsaufwand D:

2003:

Vor Bp: -29.575,01 €

Nach Bp: -16.802,01 €

Differenz: 12.773,00 €

[...]

Tz 6 Mietobjekt D Mansarde:

Die Liegenschaft mit der Adresse E in D wurde im Jahr 1990 um 5,600.000,00 ATS erworben. In den Jahren 1991 bis 1993 wurden umfangreiche Umbauarbeiten in Höhe von ca. 8,900.000,00 ATS getätigt. Das Gebäude wurde ab diesem Zeitpunkt vom Bw. und dessen Sohn als Wohnhaus genutzt. Der Sohn wohnte unentgeltlich in diesem Gebäude. Mit Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2000 wurde das Eigentumsrecht an diesem Grundstück an die Ehegattin des Bw., Frau F., zu 6/10-tel und an den Sohn, Herrn G., zu 4/10-tel, mit gleichzeitigem Fruchtgenussrecht an den Bw., übergeben.

Im Juni 2001 wurden zwei Bauverhandlungen abgehalten, wobei als Bauwerber der Bw. und dessen Sohn auftraten. Gegenstand der Bauverhandlung sind umfangreiche Umbauarbeiten am bestehenden Wohngebäude. Die Kosten betrugen in den Jahren 2001 und 2002 netto 187.063,50 € zuzüglich geltend gemachter Vorsteuerbeträge in Höhe von 37.412,70 €. Aus bautechnischen Gründen wurde die bestehende Decke zwischen Erdgeschoß und Obergeschoß durch eine neue Decke ersetzt und es entstand im Obergeschoß ein Appartement mit ca. 230 m² Wohnfläche. Gleichzeitig wurde in diesem Raum eine Zwischendecke errichtet, sodass eine Galerie mit ca. 80 m² Wohnfläche entstand. Die kleinen Fenster in der bestehenden Gaupe wurden durch zahlreiche Glaselemente ersetzt. Ab Juli 2002 wird dieses Appartement an den Sohn um brutto 799,40 € vermietet und [es werden] sämtliche Aufwendungen steuerlich geltend gemacht. Nach erfolgter Betriebsprüfung im Jahr 2004 für die Jahre 2000 bis 2002 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Miete für dieses Objekt auf eine ortsübliche Miete erhöht wird, sodass in den Folgejahren mit einem steuerlich relevanten Ergebnis zu rechnen ist. Die Bescheide für die Jahre 2001 und 2002 wurden vom Finanzamt vorläufig erlassen.

Die gegenständliche Prüfung für das Jahr 2003 ergab, dass die monatliche Mietenvorschreibung in Höhe von brutto 799,70 € in gleicher Höhe bezahlt wurde und am Jahresende eine Mietennachzahlung in Höhe von 8.883,60 € erfolgte. Dieser Betrag wurde, laut schriftlicher Erklärung des Bw. vom 29.5.2005, als Darlehen an den Sohn gewährt, welches der Sohn mit seinem zukünftigen Erbanteil vom Bw. an den Bw. zurück zu zahlen hat. Dieser Betrag wurde also vom Bw. selbst einbezahlt. Der Sohn ist auch in Zukunft nicht bereit, eine höhere Miete als die gegenständliche zu bezahlen. Ein Mietvertrag wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a [UStG 1994] unter anderem Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte über-

wiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 sind.

Das gegenständliche Wohnobjekt wird vom Bw. und dessen Sohn ausschließlich zu privaten Wohnzwecken verwendet. Bei sämtlichen Aufwendungen, die steuerlich sowohl bei der Einkommensteuer als auch für den Vorsteuerabzug begehrt wurden, handelte es sich demnach um Kosten der privaten Lebensführung. Die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren nicht den Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 deswegen, weil die private Nutzung zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel (Fruchtgenuss, Mietvertrag) zu Grunde gelegt wurde (auf das Erkenntnis VwGH 2001/15/0028 wird verwiesen).

Eine Beurteilung nach der Liebhabereiverordnung ist somit unerheblich.

Bei einer Betrachtung nach der Liebhabereiverordnung wäre jedoch nach § 1 Abs. 2 eine Liebhaberei anzunehmen, da die derzeitige Miete sowie die Tatsache, dass die Mietennachzahlung vom Bw. selbst erfolgte, nicht geeignet ist, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Tz 7 D – Mansarde:

Gegenstand der Prüfung ist das Jahr 2003. Im Zuge der Betriebsprüfung wird jedoch für das gesamte Objekt D abgesprochen und somit auch über die Endgültigkeit der vorläufigen Bescheide der Jahre 2001 und 2002.

Die Darstellung der steuerlichen Auswirkung erfolgt somit für den Zeitraum 2001 bis 2003.

Die Überschussermittlung des Projektes D beinhaltet zwei Projekte, Vermietung der Mansarde an den Sohn, Vermietung Keller H-Haus an die Firma I-KEG, an der der Bw. zu 60%, der Sohn zu 20% und die Gattin des Bw. zu 20% beteiligt sind.

Die beiden Projekte wurden fremdfinanziert, die Bankzinsen sind in der Überschussermittlung B-Straße erfasst. Das erklärte Ergebnis ist somit auf zwei Projekte aufzuteilen. Die Aufteilung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen (sonstige Kosten und Reparaturen) erfolgt im Jahr 2002 im Verhältnis 70%:30% (Mansarde:H-Haus) und im Jahr 2003 durch direkte Zuordnung der Kosten. Die Zinsen sind im Verhältnis der geltend gemachten Umbaukosten 55%:45% aufzuteilen. Die Absetzung für Abnutzung wurde so aufgeteilt, wie in der Überschussermittlung dargestellt.

Die geltend gemachten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen der Jahre 2001 bis 2003 sind, wie in Tz 7 dargestellt, keiner Einkunftsquelle zuzuordnen und somit steuerlich unerheblich. Die bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig.

	2001	2002	2003
<i>Gesamtergebnis lt. Erklärung</i>	<i>0,00 €</i>	<i>-23.537,00 €</i>	<i>-43.385,00 €</i>
<i>Zinsen lt. Tz bzw. letzte Bp</i>	<i>-12.092,00 €</i>	<i>-23.140,00 €</i>	<i>-12.773,00 €</i>
<i>Ergebnis lt. Bp</i>	<i>-12.092,00 €</i>	<i>-46.677,00 €</i>	<i>-56.158,00 €</i>
<i>Mieteinnahmen Mansarde</i>		<i>4.362,00 €</i>	<i>16.800,00 €</i>
<i>AfA 1,5%</i>		<i>-3.908,76 €</i>	<i>-7.817,52 €</i>
<i>AfA 10%</i>		<i>-9.353,18 €</i>	<i>-18.706,35 €</i>

AfA Autoabstellplatz			-262,21 €
Zinsen 55%	-6.650,62 €	-12.727,00 €	-7.025,15 €
Reparaturen u. s. Kosten		-6.043,00 €	-18.011,00 €
Ergebnis Mansarde	-6.650,62 €	-27.669,94 €	-35.022,23 €
Ergebnis lt. Bp	0,00 €	0,00 €	0,00 €
verbleibendes Ergebnis H-Haus	-5.441,38 €	-19.007,06 €	-21.135,77 €
nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge:			
Investitionen 2001	82.671,83 €		
nicht abzugsfähige Vorsteuern lt. Bp	16.534,37 €		
Investitionen 2002		104.391,67 €	
nicht abzugsfähige Vorsteuern		20.878,33 €	
Investitionen 2003 (Autoabstellplatz)			5.244,20 €
nicht abzugsfähige Vorsteuern			1.048,84 €
Reparaturen u. s. Aufwand (Vorsteuerabzug)		4.708,00 €	15.948,00 €
nicht abzugsfähige Vorsteuern		941,60 €	3.189,60 €
nicht abzugsfähige Vorsteuern lt. Bp	16.534,37 €	21.819,93 €	4.238,44 €

D: Bankzinsen

Zeitraum	2003
vor Bp	0,00 €
nach Bp	-12.773,00 €

D:

Zeitraum	2001	2002	2003
vor Bp	-91.514,53 ATS	-27.669,94 €	-35.022,23 €
nach Bp	0,00 ATS	0,00 €	0,00 €

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2001	2002	2003
<i>Umsatzsteuer:</i>			

[000] steuerbarer Umsatz		-4.362,00 €	-16.800,00 €
[029] 10% ermäßiger Steuersatz		-4.362,00 €	-16.800,00 €
[060] Vorsteuern (ohne EUSt) – Investitionen Objekt Mansarde	-227.559,17 ATS	-21.819,93 €	-4.238,44 €

Tz 8 Mietobjekt D H-Haus:

Auf der im Jahr 1990 erworbenen Liegenschaft mit der Adresse E in D befindet sich auch ein H-Haus. Dieses Haus besteht aus einem Keller (ca. 11 m²), EG (ca. 50 m²) und Mansarde (ca. 18 m²) laut Angaben aus dem Bewertungsakt. Im Jahr 2001 wurde auch dieses H-Haus komplett saniert und umgebaut, Umbaukosten netto 152.628,36 € zuzüglich Vorsteuerbeträge in Höhe von 30.525,67 €. Ab Juli 2002 wurde der Kellerraum dieses Gebäudes als Lagerraum für Textilien sowie das EG als Büro an die Firma I-KEG (Beteiligung 60% Bw., 20% F, 20% G.) um monatlich brutto 436,80 € vermietet.

Bei der Betriebsbesichtigung wurde folgendes festgestellt:

Das Erdgeschoß besteht aus einem Raum, der zur Gänze als Küche eingerichtet ist, eine anderwertige Nutzung als die einer Küche ist nach der Art der Einrichtung (Küche komplett eingebaut sowie eine fixe Herdstelle in der Mitte des Raumes) und den räumlichen Gegebenheiten fast unmöglich. Laut vorgelegtem Einreichplan für den Umbau handelt es sich um eine Wohnküche mit 33,23 m². Es befanden sich auch keinerlei Hinweise auf die Nutzung als Büro. Weiters befindet sich im EG ein Badezimmer (5,89 m²) und ein WC. Die Mansarde besteht aus einem Raum (16 m²), der als Schlafzimmer eingerichtet ist, sowie einer Kammer (5 m²). Die Mansarde ist durch eine sehr steile Treppe erreichbar. Im Keller befindet sich die Heizanlage sowie ein Raum (11m²), in dem drei Kleiderständer mit wenigen Textilien vorhanden waren. Die Firma I-KEG vertreibt hochwertige Textilien in zwei Geschäften in A (Markenname J, K, L). Eine Lagerung dieser Textilien in einem Kellerraum ist fremdüblich [Anmerkung: Gemeint ist wohl fremdurüblich; vgl. dazu auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. in seiner Berufung vom 29. November 2005: "Dass die Lagerung der Textilien in einem Keller "fremdüblich" ist, dürfte wohl eher ein Ausdrucksfehler der Behörde sein" (siehe unten Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges)], da sich auch in den Geschäftslokalen Lagermöglichkeiten befinden. Der Bw. gab an, der Keller sei nur vorübergehend an die Firma I-KEG vermietet, bis sich ein entsprechender Mieter für das ganze Objekt gefunden habe.

Ab der Fertigstellung des Gebäudes im Jahr 2002 bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung hat sich noch kein Mieter für das gesamte Projekt gefunden. In diesen drei Jahren wurde ein einziges Mal versucht, einen Mieter zu finden. Dokumentiert in einem Schreiben vom 13.1.2004 einer Immobilienfirma an Frau F, wonach man einen Mietpreis von brutto 727,00 € vorschlägt, mit dem Hinweis, einen höheren Mietpreis unmöglich erzielen zu können. Bis dato wurde kein Mieter gefunden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei der möglichen Vermietung des gesamten Projektes um eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung.

Die Lage des H-Hauses, nur wenige Meter vom Haupthaus entfernt, sowie die Art und der Umfang der Ausstattung dieses Projektes ist nach der Höhe der eventuell zu erwartenden zukünftigen Mieteinnahmen nicht geeignet, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Die

bisher angefallenen Verluste 2001 bis 2003 betragen 45.584,24 €. Die bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträge für den Umbau betragen 30.525,67 €.

Die bisher geltend gemachten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen sind steuerlich nicht zu berücksichtigen. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig.

	2001	2002	2003
<i>Mieteinnahmen</i>		2.184,00 €	4.368,00 €
AfA 1,5%		-558,03 €	-1.116,06 €
AfA 10%		-7.631,42 €	-15.262,84 €
Zinsen 45%	-5.441,41 €	-10.413,00 €	-5.747,85
Rep. u. s. Kosten		-2.588,61 €	-3.377,02 €
Ergebnis H-Haus	-5.441,41 €	-19.007,06 €	-21.135,77 €
Ergebnis lt. Bp	0,00 €	0,00 €	0,00 €
nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge:			
Investitionen 2001	152.628,36 €		
nicht abzugsfähige Vorsteuern	30.525,68 €		
Rep. u. s. Kosten (Vorsteuerabzug)		2.119,00 €	2.877,00 €
nicht abzugsfähige Vorsteuern		423,80 €	575,40 €
nicht abzugsfähige Vorsteuern lt. Bp	30.525,68 €	423,80 €	575,40 €

D:

Zeitraum	2001	2002	2003
vor Bp	-74.875,43 ATS	-19.007,06 €	-21.135,77 €
nach Bp	0,00 ATS	0,00 €	0,00 €
Differenz	74.875,43 ATS	19.007,06 €	21.135,77 €

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2001	2002	2003
Umsatzsteuer: [060] Vorsteuern (ohne EUST)	-420.042,51 ATS	-423,80 €	-575,40 €

Tz 9 H-Haus Keller:

Der Keller des H-Hauses wird an die Firma I-KEG um monatlich netto 364,00 € vermietet. Die Vermietung des Kellers ist gesondert als eigene Einheit zu beurteilen.

Die Werbungskosten, insbesondere die Absetzung für Abnutzung, werden wie folgt ermittelt:

Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Kellers sind nach den Angaben im Bewertungsakt zu beurteilen. Baujahr 1950. Die Kosten können nur im Zuge einer Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt werden. Der Kaufpreis der gesamten Liegenschaft im Jahr 1990 betrug 5.000.000,00 ATS (exkl. Nebengebühren), Haupthaus ca. 460 m² Wohnfläche, Nebengebäude ca. 70 m² Wohnfläche und laut eigenen Angaben in einem nicht bewohnbaren Zustand, Grundfläche 2 ha. Somit ist der Kellerraum des Nebengebäudes (laut Angaben Bewertungsakt 11 m²) mit 2.000,00 € zu bewerten.

Die im Jahr 2001 getätigten Umbaukosten in Höhe von 152.628,00 € zuzüglich Vorsteuerbeträge 30.526,00 € betreffen vor allem das Erdgeschoß (Zubau für Badezimmer, WC und Vorräum, Abtragen von Zwischenwänden), im Dachgeschoß wurde der alte Ausbau abgetragen und das ganze Geschoß ausgebaut. Das Dach wurde komplett neu gestaltet, Neueindeckung, Verstärkung der bestehenden Dachkonstruktion, Einbau von Dachflächenfenstern sowie eine Dachverlängerung im Bereich des Zubaus. Die auf die Sanierung des Kellerraumes entfallenden Kosten können nur im Schätzungswege gemäß § 184 BAO im Ausmaß einer Pauschalsumme in Höhe von 7.000,00 € ermittelt werden.

Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten laut Bp:

	2001	2002	2003
		2.184,00 €	4.368,00 €
AfA 1,5% (Basis 2.000,00 €)		-15,00 €	-30,00 €
AfA 10% (Basis 7.000,00 €)		-350,00 €	-700,00 €
Zinsen 5% (Zinsen H-Haus)	-272,00 €	-521,00 €	-287,00 €
s. Aufwendungen (Strom, Gas usw.)		-200,00 €	-370,00 €
Ergebnis lt. Bp	-272,00 €	1.098,00 €	2.981,00 €
abzugsfähige Vorsteuern lt. Bp			
Investitionen 2001	7.000,00 €		
abzugsfähige Vorsteuerbeträge lt. Bp	1.400,00 €		
sonstige abzugsfähige Vorsteuern lt. Bp		40,00 €	74,00 €
abziehbare Vorsteuerbeträge lt. Bp	1.400,00 €	40,00 €	74,00 €

D:

Zeitraum	2001	2002	2003
vor Bp	0,00 ATS	0,00 €	0,00 €
nach Bp	-3.742,80 ATS	1.098,00 €	2.981,00 €

Differenz	-3.742,80 ATS	1.098,00 €	2.981,00 €
------------------	----------------------	-------------------	-------------------

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2001	2002	2003
Umsatzsteuer: [060] Vorsteuern (ohne EUSt)	19.264,42 ATS	40,00 €	74,00 €

Tz. 10 Umsatzsteuernachschaub:

Zeitraum 1/2004 bis 6/2005:

Die erklärten Mieteinnahmen betreffend das Mietobjekt D Mansarde in Höhe von netto 16.480,00 € sind nicht steuerpflichtig laut Tz. 7 und die bisher mit 10% erklärten Mieteinnahmen Dr. M sind mit 20% zu versteuern [Anmerkung: Die Mieteinnahmen Dr. M betreffen das Mietobjekt C-Gasse und sind nicht streitgegenständlich]. Die bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträge betreffend das Mietobjekt D Mansarde wurden anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt und sind nicht abzugsfähig.

Es ergeben sich folgende steuerliche Auswirkungen:

	1-12/2004
Umsätze 10% lt. UVA	23.345,45 €
Umsätze 10% D – Mansarde	-16.800,00 €
Umsätze 10% Dr. M	-6.545,45 €
Umsätze 10% lt. Bp	0,00 €
 	
Umsätze 20% lt. UVA	553.796,59 €
Umsätze 20% Dr. M	6.000,00 €
Umsätze 20% lt. Bp	559.796,59 €
 	
abziehbare Vorsteuerbeträge lt. UVA	34.922,93 €
nicht abzugsfähige Vorsteuer f. D	-7.042,52 €
Vorsteuerbeträge lt. Bp	27.880,41 €
 	
Zahllast lt. UVA	78.733,62 €
Zahllast lt. Bp	84.078,90 €
Nachforderung lt. Bp	5.345,28 €"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und ersetzte am 22. September 2005 die am 12. Jänner 2004 vorläufig ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges) gemäß § 200 Abs. 2 1. Satz BAO durch endgültige Bescheide.

Ebenfalls am 22. September 2005 erließ das Finanzamt vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003, einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004

sowie einen Bescheid über die Aufforderung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, mit dem eine UVA-Verpflichtung für die Zeiträume September 2005 bis Dezember 2006 festgesetzt wurde.

Am 26. September 2005 wurden die vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 gemäß § 200 Abs. 2 2. Satz BAO für endgültig erklärt.

c) Nach erfolgter Fristverlängerung er hob der steuerliche Vertreter des Bw. gegen die oa. Bescheide am 29. November 2005 Berufung:

Zur Tz 1 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung ("Bankzinsen B-Straße") führte der steuerliche Vertreter aus, das Herausnehmen von 9.489,00 € sei nicht gerechtfertigt, da die Finanzierung D nicht über das Konto O erfolgt sei. Auf die Beilage mit "Zahlungsauszifferung" werde verwiesen. Es werde daher beantragt, diese 9.489,00 € in den Werbungskosten zu belassen.

Hinsichtlich der Tz 6 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung ("Mietobjekt D Mansarde") hielt der steuerliche Vertreter vorerst fest, dass der Bw. am 21. Dezember 2000 alle in seinem Eigentum stehenden Objekte (B-Straße, C-Gasse und D) an Familienmitglieder gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses übergeben habe. Es seien damals rein familiäre Gründe maßgeblich gewesen, und der Fruchtgenuss sei mit sehr umfangreichen Rechten für den Fruchtgenussnehmer, bis zu einem Veräußerungsrecht, ausgestattet worden.

Alle Verträge seien also vor Beginn der Umbauüberlegungen abgeschlossen worden.

Das Finanzamt vermeine nun, das Objekt D Mansarde und dessen Nutzung fielen in den Bereich der privaten Lebensführung, da sie auch dann nicht den Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 verlören, weil die private Nutzung "zivilrechtlich einem Bestandsrechtstitel (Fruchtgenuss, Mietvertrag) zu Grunde gelegt wurde". Auf das Erkenntnis des VwGH 2001/15/0028 werde verwiesen.

Hierzu sei festzustellen:

- Aus dem Erkenntnis des VwGH gehe mit keinem einzigen Wort der Hinweis auf Fruchtgenuss hervor. Das Erkenntnis beschäftige sich ausschließlich mit einem zivilrechtlichen Bestandsvertrag und dessen steuerrechtlichen Folgen.
- Es sei dem steuerlichen Vertreter daher nicht erklärlich, wieso im Klammerausdruck der Ausdruck "Fruchtgenuss" aufscheine.
- Fruchtgenuss und Bestandrecht seien zwei verschiedene Rechte, die im ABGB auch in völlig unterschiedlichen Teilen behandelt würden (Fruchtgenuss im siebenten Hauptstück unter den

persönlichen Dienstbarkeiten (§§ 509 ff ABGB) und Bestandsrechte im fünfundzwanzigsten Hauptstück (§§ 1090 ff ABGB)).

Dem Bw. als Fruchtnießer und ohne Anteil am gegenständlichen Objekt könne es auch steuerrechtlich nicht verboten sein, aus einem ihm zur Nutzung zur Verfügung stehenden Objekt Früchte zu erzielen, da er ja als Fruchtnießer auch das Recht zum Abschluss von Bestandsverträgen habe.

Selbstverständlich sei, übrigens ganz im Sinne der von der Behörde angezogenen Entscheidung, kein Mietvertrag zwischen ihm als Fruchtnießer einerseits und als Nutzer einer Wohnung andererseits abgeschlossen worden.

Als aber der Sohn mit Umbauwünschen an ihn herangetreten sei, die er als Fruchtnießer finanzieren habe sollen, sei es eine wirtschaftliche Selbstverständlichkeit gewesen, eine entsprechende Miete für den Umbau zu verlangen. Es werde auch auf § 516 ABGB verwiesen, wonach der Fruchtnießer für Bauführungen, welche nicht notwendig seien, für die Gestaltung eine angemessene Entschädigung verlangen könne.

Zur Aufhellung sei auch ausgeführt, dass das Verhältnis zwischen Vater und Sohn als zumindest sehr angespannt zu bezeichnen sei.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei daher die Begründung der Behörde nicht gesetzeskonform. Es sei von einer auch steuerlich anzuerkennenden Vermietung auszugehen. Da die Behörde annahme, dass die gegenständliche Vermietung Liebhaberei darstelle, werde in weiterer Folge auf diese Annahme eingegangen.

Vorerst werde festgehalten, dass auf die Feststellungen der Behörde "laut Vorbericht" [gemeint ist die im Jahr 2003 beim Bw. stattgefundene Prüfung der Aufzeichnungen, siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges] nicht im Berufungswege eingegangen worden sei, weil ja nur vorläufige Bescheide ergangen seien und nunmehr auch die damaligen Feststellungen, soweit als unrichtig erachtet, im Berufungswege angefochten werden könnten.

Wie im Bericht richtig ausgeführt worden sei, habe der Sohn unentgeltlich in dem Objekt gewohnt. An dieser Situation habe sich auch nichts geändert, als mit Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2000 der Bw. das Objekt unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen habe. Als Fruchtnießer sei er jedoch keinesfalls bereit gewesen, Umbauwünschen des Sohnes, die er zu finanzieren gehabt habe, ohne Mietzahlungen zuzustimmen.

Dem habe der Sohn zugestimmt, gegen eine Mietzahlung für die bisher unentgeltlich benutzten Räume habe er sich allerdings gewehrt, und dies bis heute, da er davon ausgehe,

dass die unentgeltliche Nutzung durch den Übergabsvertrag und die Fruchtgenussrechte rechtlich nicht beeinflussbar sei.

Die Vorplanungen hätten im April/Mai 2001 begonnen. Der Einreichplan trage das Datum 31. Mai 2001, Bauverhandlungen hätten im Juni 2001 stattgefunden. Die erste Rechnung trage das Datum 14. September 2001.

Gegenstand der Liebhabereibetrachtung könne also nicht die bisherige kostenlose Nutzung sein, sondern nur die Überlegung, ob der Ausbau und die damit verbundenen Werbungskosten durch die Mietzahlungen im Prognosezeitraum zu einem Totalgewinn führten.

Entgegen den abgegebenen Einkommensteuererklärungen dürften somit Kosten, die mit der Altsubstanz zusammenhingen, in die steuerlich wirksamen Werbungskosten nicht aufgenommen werden, und sie seien dementsprechend auch ohne Einfluss auf die Prognoserechnung.

Es handle sich hierbei insbesonders um die geltend gemachte AfA auf die Altsubstanz und laufende Werbungskosten, die nach Ansicht des steuerlichen Vertreters entsprechend der "Altnutzfläche" und der neu geschaffenen Fläche aufzuteilen seien.

Die Ausführungen auf S 7 des Bp-Berichts, "aus bautechnischen Gründen wurde die bestehende Decke zwischen Erdgeschoß und Obergeschoß durch eine neue Decke ersetzt und es entstand im Obergeschoß ein Appartement mit ca. 230 m² Wohnfläche", könnten in dieser Form ohne zusätzliche Erläuterung zu Fehlinterpretationen führen.

Der Austausch der Decke – besser der vorhandenen Trame – habe sich im Nachhinein als notwendig erwiesen, da sich die bestehende Decke, was man vorher nicht habe wissen können, statisch als nicht mehr ausreichend erwiesen habe. In der Planung und den angenommenen Kosten, die auch die Basis der Mietzinsberechnung gewesen seien, sei der Austausch der Decke nicht vorgesehen gewesen.

Es sei auch nicht im Obergeschoß ein Appartement mit ca. 230 m² entstanden. Herr G. habe ja auch schon vorher im Obergeschoß unentgeltlich gewohnt. Die Fläche vor den Adaptierungen habe rund 230 m² betragen, nach dem Umbau laut Einreichplan rund 256 m². Die Galerie habe ca. 80 m², wie im Bericht dargestellt.

Für die Liebhabereibetrachtung ergäben sich folgende Überlegungen:

- Der Mansardenausbau sei ursprünglich ausschließlich über das Raika Konto N finanziert worden. Am 10. September 2002 sei die Gutschrift des Landes P (Wohnbauförderung) erfolgt,

2003 und 2004 seien Teilkonvertierungen in Yen und CHF erfolgt. Als Zinsaufwand würden daher diese vier Konten herangezogen. Auf die beiliegende Aufstellung der Rechnungen und deren Zahlung werde verwiesen.

- Als AfA werde nur die Amortisation der Umbaukosten angesetzt, allerdings ohne die unvorhergesehen notwendig gewordene Einziehung der Zwischendecke Erdgeschoß – Obergeschoß (siehe 6.2 Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung). Mangels Unterlagen werde der Zusatzaufwand mit 15.000,00 € (bei Bedarf müsse ein Gutachten eingeholt werden) geschätzt. Die "Ursprungssubstanz" stehe Herrn G. ja seit jeher unentgeltlich zur Verfügung.
- Als AfA-Satz würden 1,5% angenommen, da entgegen der Meinung der Finanzbehörde nicht von den steuerlich zulässigen 10% auszugehen sei, sondern von einer Normalabschreibung (siehe 7.2.2.1 Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung).
- Bezuglich der Werbungskosten sei festzustellen, dass sich weder die Feuerversicherung noch die Gemeindeabgaben erhöht hätten, der Umbau also keine Zusatzkosten verursacht habe. Strom und Reparaturen würden im Verhältnis ursprüngliche Fläche (230 m²) zu neu geschaffener Mehrfläche (256+80-230= 106) aufgeteilt, somit 68% zu 32%.
- Die Bankzinsen würden ausgehend von dem Zinsaufwand 2004 gleichmäßig auf die Restlaufzeit mit einem Durchschnittswert zwischen 2004 und Null im Letztjahr aufgeteilt.
- Auf die beiliegende Prognoserechnung werde verwiesen.

Aus der Prognoserechnung ergebe sich eindeutig, dass unter den mietrechtlichen Voraussetzungen, wie Anmietung nur der Zusaträume, bisherige Nutzung nach wie vor unentgeltlich, im Beobachtungszeitraum ein Totalgewinn gegeben sei. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer in diesem Bereich laut Erklärung zu belassen.

Die Einkünfte ergäben sich wie folgt:

	2001	2002	2003
Mansarde			
Mieteinkünfte		4.362,00 €	8.724,00 €
Zinsen lt. Prognose-rechnung	-474,00 €	-10.598,00 €	-9.524,00 €
Strom und Reparaturen lt. Prognoserechnung		-2.260,00 €	-6.023,00 €
Abschreibung lt. Anlage-spiegel		-262,00 €	-524,00 €

Abschreibung von Neu-investition 10% von 2,574.049,95 ATS, das sind 187.063,51 €		-9.353,00 €	-18.706,00 €
Verlust	-474,00 €	-18.111,00 €	-26.053,00 €

Das Berufungsbegehren laute, von den oben dargestellten Verlusten für die Mansarde auszugehen.

Zu den Tz 8 ("Mietobjekt D H-Haus") und Tz 9 ("H-Haus Keller") führte der steuerliche Vertreter folgendes aus:

Zunächst nahm er auf die in der Tz 8 enthaltenen Feststellungen ("Das Erdgeschoß besteht aus einem Raum, der zur Gänze als Küche eingerichtet ist, eine anderwertige Nutzung als die einer Küche ist nach der Art der Einrichtung (Küche komplett eingebaut sowie eine fixe Herdstelle in der Mitte des Raumes) und den räumlichen Gegebenheiten fast unmöglich. Laut vorgelegtem Einreichplan für den Umbau handelt es sich um eine Wohnküche mit 33,23 m²")

Bezug, indem er argumentierte, diese Ausführungen seien ein Widerspruch in sich selbst.

Einerseits solle es sich um eine Küche handeln, andererseits um eine Wohnküche mit immerhin 33,23 m².

Selbstverständlich könne in dieser Wohnküche auch gearbeitet werden, und es diene das H-Haus immer wieder als Lagerraum für Textilien und sonstige Unterlagen. Die I-KEG habe sich ganz einfach diese Möglichkeit sichern wollen, solange einerseits kein Mieter gefunden sei und andererseits in den Geschäften weder Büroräumlichkeiten noch ausreichende Lagerflächen zur Verfügung stünden.

Die Feststellung der Behörde, dass sich das Nebengebäude nur "wenige Meter vom Haupthaus" befindet, erweise sich als äußerst zweckmäßig, da man für Arbeiten das Haupthaus nur wenige Meter verlassen müsse und Transporte von den Geschäften zu den Lagerräumen sich einfach und kostengünstig gestalteten.

Während in der Vorprüfung noch von einem Voluptuar des gesamten H-Hauses gesprochen worden sei, habe nunmehr die Behörde durch willkürliches Herausschälen des Kellers ein Ertragsobjekt gestaltet, wobei behauptet werde, nur der Keller des H-Hauses werde an die I-KEG vermietet, dies entgegen den vorliegenden Belegen.

Dies sei aus der gegebenen Situation nicht ableitbar:

- Die I-KEG habe nun einmal das gesamte Haus angemietet, da eine zusätzliche Vermietung an eine dritte Person nicht in Frage komme. Die Behörde schreibe selbst von "hochwertigen Textilien". Diese Textilien und Belege sollten wohl nicht für den Zutritt Dritter möglich sein.
- Dass die Lagerung der Textilien in einem Keller "fremdüblich" sei, dürfte wohl eher ein Ausdrucksfehler der Behörde sein.
- Die Winter- und Sommertextilien müssten je einmal jährlich geordert werden und bedürften des Öfteren einer Zwischenlagerung.
- Auch Schätzungen müssten nach der Judikatur ableitbar sein. Wie die Behörde die geschätzten 7.000,00 € ermittelt habe, gehe aus dem Bp-Bericht nicht hervor, was nach Ansicht des steuerlichen Vertreters einen Verfahrensmangel darstelle.
- Es sei auch nicht ableitbar, wie die Behörde zu Kelleranschaffungskosten von 2.000,00 € gelange. Einerseits werde ausgeführt, dass der Pflichtige erklärt habe, das Objekt sei nicht bewohnbar gewesen, was so nicht stimme, da manchmal das Objekt vor dem Umbau kostenlos benutzt worden sei. Es sei allerdings in diesem Zustand nicht einer Vermietung zuzuführen gewesen. Außerdem werde ausgeführt, die Umbaukosten beträfen im Wesentlichen das Erdgeschoß und das Dachgeschoß. Wenn man von den Angaben laut Behörde ausgehe, hätte sich für den Keller bei 11 m² ein Quadratmeterpreis von 181,82 € ergeben, was wohl höchst unwahrscheinlich erscheine. Darüber hinaus müssten nach Auffassung des steuerlichen Vertreters wohl auch weitere Anschaffungskosten, wie aliquote Dachkosten, Zugang von oben etc. berücksichtigt werden. Die Behörde unterstelle einen Keller auf der grünen Wiese, ohne Dach und Zugang, dies für hochwertige Textilien, was wohl denkunmöglich erscheine.
- Wie die Behörde zur Ansicht gelange, es sei nur ein einziges Mal versucht worden, einen Mieter zu finden, sei dem steuerlichen Vertreter unerklärlich. Die Behörde vermeine, aus dem Schreiben der Immobilienfirma U vom 13. Jänner 2003 (oder 2004) diesen Schluss ziehen zu können. Hiezu sei erwähnt, dass Frau V, bevor sie sich selbstständig gemacht habe, lange in A in einem Realbüro tätig gewesen sei und damals auch den Verkauf von D an den Bw. abgewickelt habe. Sie kenne also die Immobilienszene unserer Gegend und insbesonders das gegenständliche Objekt sehr genau. Da es dem Bw. nicht gelungen sei, das Objekt ohne Vermittler zu vermieten, habe er das Immobilienbüro U beauftragt, da hier schon vom ursprünglichen Kauf Kontakte bestanden hätten.
- Da auch Frau V in der ersten Phase eine Vermietung nicht gelungen sei, sei 2004 offenbar neuerlich ein Auftrag gegeben worden, das Objekt zu vermieten. Trotz Inseraten in Printmedien und einschlägigen Onlinemedien sei es wieder nicht gelungen, das Objekt zu vermieten.

- Das Büro U werde nunmehr mit einem reduzierten Mietpreis von 650,00 € inklusive Betriebskosten versuchen, das Objekt zu vermieten.

Es könne also wirklich nicht behauptet werden, dass keine Versuche zur Vermietung unternommen worden seien und es sei anzunehmen, dass dies auch gelingen werde. Wozu würde ein Unternehmer in ein Objekt investieren, wenn nicht zur Vermietung? Gründe zur Eigennutzung lägen sicherlich nicht vor. Aus der angeschlossenen Prognoserechnung sei schon nach kurzer Zeit ein Totalgewinn ersichtlich. Im Beobachtungszeitraum entsprechend der Liebhäbereiverordnung könnten sogar jahrelang Leerstehungen gegeben sein, und es ergebe sich trotzdem ein Totalgewinn.

Es werde somit der Antrag gestellt, auch beim H-Haus von einem Ertragsobjekt auszugehen und die erklärten Verluste einer Veranlagung zu Grunde zu legen.

Zur Tz 10 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung ("Umsatzsteuernachschauf") beantragte der steuerliche Vertreter, die Vorsteuerbeträge "im Sinne obiger Ausführungen" anzuerkennen.

Weiters wurde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und nach § 284 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Der Berufung beigeschlossen waren eine Aufstellung "Zinsen und Spesen" (S 40 ff/2003 E-Akt), eine "Prognoserechnung Mansarde" (diese ergibt ab dem Jahr 2005 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und einen Totalgewinn im Jahr 2016, im Detail S 43 f./2003 E-Akt), eine "Prognoserechnung H-Haus" (diese ergibt ab dem Jahr 2006 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und einen Totalgewinn im Jahr 2013, im Detail S 45 f./2003 E-Akt), eine Aufgliederung der Kosten betreffend "Umbau H-Haus" und "Renovierung Haupthaus" (im Detail S 47 ff/2003 E-Akt) sowie drei Telefaxe des Immobilienbüros U (S 51 ff/2003 E-Akt).

Das erste der drei Telefaxe, das an die Familie des Bw. adressiert, mit dem Datum 13. Jänner 2003 versehen und mit "Facsimile" überschrieben ist, enthält folgenden Wortlaut (S 51/2003 E-Akt):

"Betreff: Hausvermietung D

[...]

Sehr geehrte Frau [Gattin des Bw.],

wie besprochen der Vorschlag für die Vermietung Ihres Hauses:

Auf Grund des traumhaften Zustandes, der auch während der Vermietung erhalten werden sollte, kommen nur ausgewählte Personen in Frage.

Den Mietpreis würde ich mit 727,00 € (10.000,00 ATS) inkl. MwSt exkl. BK ansetzen. In den letzten Jahren war es sehr schwer bzw. unmöglich, viel mehr für Miethäuser zu bekommen.

Ich freue mich sehr, wenn ich Ihnen die Liegenschaft vermieten darf.

[...]

V"

Das zweite Telefax, das an den steuerlichen Vertreter des Bw. adressiert und mit dem Datum 28. November 2005 versehen ist, weist folgenden Wortlaut auf (S 52/2003 E-Akt):

"Betreff: Vermietung des H-Hauses D von Familie [Familienname des Bw.]

Sehr geehrter Herr [steuerlicher Vertreter des Bw.],

hiermit informiere ich Sie, dass ich im März 2004 beauftragt war, o.g. Haus zu einer Miete inkl. Betriebskosten von 850,00 € zu vermieten. Trotz Inseraten in Printmedien und entsprechenden einschlägigen Onlinemedien und mehreren Besichtigungen mit Interessenten war es mir nicht möglich, zu o.g. Preis das Objekt zu vermieten.

Familie [Familienname des Bw.] hat mich nun wieder ersucht, für o.g. Haus einen Mieter zu suchen.

Basierend auf den Erfahrungen des Vorjahres, der Marktlage sowie der Größe des Hauses erachte ich einen Mietpreis inkl. BK von ca. 650,00 € für machbar.

[...]

V"

Das dritte Telefax (ohne Datum) enthält folgenden Wortlaut (S 53/2003 E-Akt):

"Inserate nur im W Samstag, 27.3.2004

Häuser P

[...]

D/A: Traumhaftes Einfamilienhaus in wunderschöner Aussichtslage, 100 m² WFL, große Terrasse, Keller

Miete inkl. BK 850,00 €

[...]

V"

d) In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 2. Dezember 2005 führte die Betriebsprüferin folgendes aus:

"Tz 1 Bankzinsenaufwand B-Straße

Das Konto Raika O ist ein Kredit, der zur Finanzierung des Umbaus D am 11.1.2001 aufgenommen wurde. Höhe des Kredites 2.500.000,00 ATS.

2001: 126.557,00 ATS Zinsen

2002: 8.374,00 € Zinsen

2003: 7.422,40 € Zinsen [plus] 2.066,99 € FW-Kreditkosten, [Summe] 9.489,39 € Aufwand

Die Fremdwährungskredite wurden im Jahr 2002 neu aufgenommen, um das Baukonto N (Umbau G.) abzudecken. Der Restbetrag dieses Kontos wurde im Jahr 2004 mit dem Konto O abgedeckt.

Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 wurde dieses Konto als Baukonto D erkannt, dies ist aus dem von der Bp erstellten Fragebogen ersichtlich (S 20 Arbeitsbogen X). Sämtliche Fragen bezüglich dieses Kontos wurden besprochen und seitens der Kanzlei [steuerlicher Vertreter des Bw.] bestätigt. Warum dieses Konto nicht D betreffen sollte, ist nicht nachvollziehbar.

Sämtliche weitere Ausführungen in der Berufung zu den einzelnen Textziffern des Berichtes sind im Bericht ausführlich dargestellt. Hingewiesen wird im Besonderen auf die Tz 6 dritter Absatz, wonach der Steuerpflichtige die Miete selbst einzahlt.

Tz 8 und 9

Die Aussage, dass sich das Nebengebäude vom Haupthaus nur wenige Meter entfernt befindet und sich somit der Transport von den Geschäften zu den Lagerräumen einfach und kostengünstig gestaltet, kann nicht nachvollzogen werden. Die Geschäfte befinden sich in A.

Bezüglich der Versuche, das H-Haus zu vermieten, lag der Betriebsprüfung lediglich das Schreiben "Facsimile vom 13.1.2003" vor."

e) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 22. Dezember 2005 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

f) In der am 30. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Zunächst trug der Referent den Sachverhalt vor und die Parteien wiederholten ihre bisherigen Vorbringen.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 22. September 2005 betreffend Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume September 2005 bis Dezember 2006 vom steuerlichen Vertreter des Bw. gemäß § 256 Abs. 1 BAO zurückgenommen.

Anschließend führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, G. habe im Haupthaus in D auch Büroräumlichkeiten, da es in den Geschäften der I-KEG keine entsprechenden Büroräumlichkeiten gebe. Es sei daher zweckmäßig gewesen, das H-Haus für Zwecke der I-KEG anzumieten, solange es keine anderen Mieter gebe.

Das Haus sei nie bewohnt gewesen, als Lager sei vor allem das Erdgeschoß genutzt worden.

Es gebe nach wie vor keinen fremden Mieter für das H-Haus. Voraussichtlich werde es einen solchen auch nicht geben.

Der Mietzins sei unverändert geblieben.

Über Vorhalt, dass der Prognoserechnung wesentlich höhere Mietzahlungen zu Grunde lägen, erklärte der steuerliche Vertreter des Bw., diesbezüglich mit G. zu sprechen.

Nach Ansicht der Betriebsprüferin hätten beide Konten bei der B-Straße den Umbau in D betroffen.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes erklärte der steuerliche Vertreter des Bw., dass in gewissem Umfang Investitionen in die B-Straße mit dem strittigen Fremdwährungsdarlehen finanziert worden seien.

Der steuerliche Vertreter des Bw. erklärte, dass die Zinsen in Höhe von rund 9.489,00 € im Jahr 2003 zur Gänze dem Objekt D zuzurechnen seien. In den Vorjahren sei analog vorzugehen. Dies betreffe die Zinsen auf dem Konto O (Raika).

Gleiches gelte für die Vorjahre.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte, die Berufung – soweit diese noch aufrecht sei – wie im Vorlagebericht beantragt abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. ersuchte abschließend, der Berufung – soweit diese noch aufrecht sei – mit der Maßgabe Folge zu geben, dass der strittige Zinsaufwand – wie vorhin ausgeführt – dem Objekt D zuzurechnen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 leg. cit.) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für

Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 sind.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO, BGBl. Nr. 33/1993, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

Nach § 2 Abs. 4 L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 L-VO 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 erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

2. Festgestellter Sachverhalt:

2.1 Zum Objekt D, E, Haupthaus (Obergeschoß, Mansarde):

Die Liegenschaft D, E (darauf befinden sich das Haupthaus und das H-Haus) wurde im Jahr 1990 vom Bw. um 5,600.000,00 ATS erworben; laut Grundbuchsauszug (S 63 Arbeitsbogen der Bp, Nr. Y) umfasst sie eine Gesamtfläche von 23.497 m², wovon die Baufläche für das Haupthaus 558 m² beträgt.

In den Jahren 1991 bis 1993 wurden umfangreiche Umbauarbeiten in Höhe von rund 8,900.000,00 ATS getätigt. Das Haupthaus wurde ab diesem Zeitpunkt vom Bw. und dessen Sohn, G., zu Wohnzwecken genutzt. Der Sohn wohnte unentgeltlich im Obergeschoß (Mansarde), welche eine Wohnfläche von rund 230 m² aufwies. Eine Unterhaltpflicht des Bw. gegenüber seinem Sohn bestand nicht.

Mit Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2000 wurde das Eigentumsrecht an der gesamten Liegenschaft an die Ehegattin des Bw., Frau F, zu 6/10-tel und an den Sohn zu 4/10-tel, mit gleichzeitiger Einräumung eines Fruchtgenussrechtes sowie eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu Gunsten des Bw., übertragen (siehe Grundbuchsauszug, S 63 Arbeitsbogen Nr. Y).

Im Juni 2001 wurden zwei Bauverhandlungen abgehalten, wobei als Bauwerber der Bw. und dessen Sohn auftraten; Gegenstand der Bauverhandlungen waren umfangreiche Umbauarbeiten am bestehenden Haupthaus. Die Kosten betrugen in den Jahren 2001 und 2002

187.063,50 € netto zuzüglich geltend gemachter Vorsteuerbeträge in Höhe von 37.412,70 €. Ua. wurde aus bautechnischen Gründen die bestehende Decke zwischen Erd- und Obergeschoß durch eine neue Decke ersetzt; durch Einziehen einer Zwischendecke entstand im Obergeschoß eine Galerie mit ca. 80 m² Wohnfläche. Die kleinen Fenster in der bestehenden Gaupe wurden durch zahlreiche Glaselemente ersetzt. Die bereits bestehende Wohnfläche im Obergeschoß wurde von rund 230 m² auf rund 256 m² erweitert.

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufungsschrift (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges) habe sich an der Tatsache, dass der Sohn unentgeltlich im Obergeschoß des Haupthauses gewohnt habe, durch den Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2000 nichts geändert. Der Bw. als nunmehriger Fruchtnießer sei "jedoch keinesfalls bereit [gewesen], Umbauwünschen des Sohnes, die er [der Bw.] zu finanzieren hatte, ohne Mietzahlungen zuzustimmen".

Nach den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters habe der Sohn dem zugestimmt, allerdings habe er sich gegen eine Mietzahlung für die bisher unentgeltlich benutzten Räume gewehrt, und dies bis heute, da er davon ausgehe, dass die unentgeltliche Nutzung durch den Übergabsvertrag und das Fruchtgenussrecht rechtlich nicht beeinflussbar sei.

Ab Juli 2002 leistete der Sohn an den Bw. monatliche "Mietzahlungen" von brutto 799,40 € (inkl. 10% USt); ein diesbezüglicher "Mietvertrag" wurde dem Finanzamt, soweit ersichtlich, bis heute nicht vorgelegt. Sämtliche Aufwendungen für den Umbau des Haupthauses (rund 187.000,00 € netto zuzüglich Vorsteuern, siehe oben) wurden vom Bw. steuerlich geltend gemacht.

Nach den Ausführungen der Betriebsprüferin (Tz 6 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung, siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges) sei dem Finanzamt nach Abschluss der im Jahr 2003 beim Bw. stattgefundenen Prüfung der Aufzeichnungen mitgeteilt worden, dass die "Mietzahlungen" des Sohnes auf eine ortsübliche Miete erhöht würden, sodass in den Folgejahren mit einem steuerlich relevanten Ergebnis zu rechnen sei.

Tatsächlich erfolgten jeweils zum Jahresende ab 2003 "Mietnachzahlungen" vom Sohn an den Bw. (je 8.883,60 €, siehe S 52 f. Arbeitsbogen Nr. Y), die jedoch aus Darlehensgewährungen des Bw. an seinen Sohn stammten (siehe dazu die schriftliche Bestätigung des Bw. vom 29. Juni 2005, S 50 Arbeitsbogen Nr. Y:

"Betrifft: Zahlung über 8.883,60 € auf Konto Nr. [...] zu Gunsten [Bw.]

Damit mein Sohn G., geboren am [...], obigen Betrag zur Einzahlung bringen konnte, gewährte ich ihm obiges Darlehen, welches er mit seinem zukünftigen Erbanteil zurück zu zahlen hat.

[Unterschrift des Bw.]")

Fest steht somit, dass die für die "Mietnachzahlungen" des Sohnes an den Bw. verwendeten Geldbeträge vom Bw. selbst stammten. Trotz Einbeziehung dieser Nachzahlungen in die jeweiligen Einnahmen-/Ausgabenrechnungen blieb das steuerliche Ergebnis aus der "Vermietung" auch nach 2002 negativ (siehe die vom steuerlichen Vertreter dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen, S 18/2002, S 8/2003, S 9/2004, S 12/2005, S 4/2006, S 7/2007, S 8/2008 E-Akt).

2.2 Zum Objekt D, E, H-Haus:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz 8 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) besteht dieses Haus aus einem Keller (ca. 11 m²), einem Erdgeschoß (ca. 50 m²) und einer Mansarde (ca. 18 m²).

Im Jahr 2001 wurde auch dieses Gebäude komplett saniert und umgebaut, die Umbaukosten betrugen 152.628,36 € netto zuzüglich Vorsteuern von 30.525,67 €. Gegenstand der Sanierung bzw. des Umbaus waren va. das Erdgeschoß (Zubau für Badezimmer, WC und Vorräum, Abtragen von Zwischenwänden), im Dachgeschoß wurde der alte Ausbau abgetragen und das ganze Geschoß ausgebaut; das Dach wurde komplett neu gestaltet und neu gedeckt, die bestehende Dachkonstruktion wurde verstärkt, Dachflächenfenster wurden eingebaut sowie eine Dachverlängerung im Bereich des Zubaus getätig.

Ab Juli 2002 wurde das H-Haus (gemäß den Ausführungen des steuerlichen Vertreters das gesamte Haus, nach der Darstellung der Betriebsprüferin nur der Kellerraum (als Lagerraum für Textilien) sowie das Erdgeschoß (als Büro)) an die Firma I-KEG (Beteiligung 60% Bw., 20% F, 20% G.) um monatlich 436,80 € brutto (entspricht 364,00 € netto zuzüglich 20% USt) vermietet.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung besteht das Erdgeschoß aus einem Raum, der zur Gänze als (Wohn-)Küche eingerichtet ist (33,23 m²); eine andere Nutzung als die einer Küche sei nach der Art der Einrichtung (ua. eine fixe Herdstelle in der Mitte des Raumes) und den räumlichen Gegebenheiten fast unmöglich; es hätten sich auch keinerlei Hinweise auf die Nutzung als Büro gefunden. Weiters befinden sich im Erdgeschoß ein Badezimmer (5,89 m²) und ein WC. Die Mansarde besteht aus einem Raum (16 m²), der als Schlafzimmer eingerichtet ist, sowie einer Kammer (5 m²). Im Keller befinden sich die Heizanlage sowie ein Raum (11m²), in dem zum Zeitpunkt der Besichtigung durch die Betriebsprüfung drei Kleiderständer mit wenigen Textilien vorhanden waren. Die Firma I-KEG vertreibt hochwertige Textilien in zwei Geschäften in A.

Der Bw. gab an, der Keller sei nur vorübergehend an die Firma I-KEG vermietet, bis sich ein entsprechender Mieter für das ganze Objekt gefunden habe. Aktenkundig sind drei Telefaxe der Immobilienmaklerin V (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges), wonach in der Zeit zwischen 13. Jänner 2003 und 28. November 2005 mehrmals erfolglos versucht wurde, das H-Haus um ein monatliches Entgelt von 727,00 € brutto (exklusive Betriebskosten) bzw. 850,00 € (inklusive Betriebskosten) zu vermieten. Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufungsschrift vom 29. November 2005 werde das Immobilienbüro U nunmehr versuchen, das Objekt um einen "reduzierten Mietpreis" von monatlich 650,00 € (inklusive Betriebskosten) zu vermieten.

Tatsächlich ergibt sich aus den vom steuerlichen Vertreter dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen, dass die monatlichen Einnahmen aus der Vermietung des H-Hauses in den Jahren 2002 bis einschließlich 2009 unverändert lediglich 364,00 € netto zuzüglich 20% USt betragen haben (das sind 4.368,00 € netto pro Jahr) und dass in diesen Jahren ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt wurden (S 18/2002, S 8/2003, S 9/2004, S 12/2005, S 4/2006, S 7/2007, S 8/2008 E-Akt, S 126 UFS-Akt). Weiters scheint kein diesbezüglicher Mietvertrag dem Finanzamt vorgelegt worden zu sein.

Die Betriebsprüferin hat nur die Vermietung des Kellers des H-Hauses an die Firma I-KEG als Einkunftsquelle anerkannt; hinsichtlich der Bestandsüberlassung des übrigen H-Hauses liege Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 L-VO vor.

Aus der vom steuerlichen Vertreter anlässlich seiner Berufung dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung betreffend die Vermietung des H-Hauses ergibt sich ab dem Jahr 2006 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und ein Totalgewinn im Jahr 2013; dies allerdings unter der Annahme, dass sich die Mieteinnahmen wie folgt entwickeln (im Detail S 45 f./2003 E-Akt):

	Mieteinnahmen p.a. (netto)	steuerliches Ergebnis
2001	0,00 €	-1.811,00 €
2002	2.184,00 €	-3.340,00 €
2003	4.368,00 €	-3.018,00 €
2004	4.368,00 €	-3.018,00 €
2005	4.586,00 €	-2.818,00 €
2006	7.800,00 €	396,00 €
2007	7.800,00 €	377,00 €
2008	8.190,00 €	767,00 €
2009	8.190,00 €	747,00 €
2010	8.600,00 €	1.157,00 €
2011	8.600,00 €	2.946,00 €

2012	9.029,00 €	5.186,00 €
2013	9.029,00 €	5.164,00 €
2014	9.480,00 €	5.615,00 €
2015	9.480,00 €	5.592,00 €
2016	9.954,00 €	6.066,00 €
2017	9.954,00 €	6.042,00 €
2018	10.452,00 €	6.540,00 €
2019	10.452,00 €	6.515,00 €
2020	10.974,00 €	7.037,00 €

Daraus ergibt sich, dass die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen pro Jahr von den prognostizierten Mieteinnahmen erheblich nach unten abweichen (2006 und 2007: jeweils 7.800,00 € (prognostiziert) zu jeweils 4.368,00 € (tatsächlich); 2008 und 2009: 8.190,00 € (prognostiziert) zu 4.368,00 € (tatsächlich)).

Somit macht das steuerliche Ergebnis der Jahre 2001 bis 2009 statt -11.718,00 € (prognostiziert) -26.444,00 € (tatsächlich) aus.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter ausgeführt, der Mietzins für das H-Haus sei bis dato unverändert geblieben (daraus folgt für die Jahre 2001 bis 2011 ein steuerliches Ergebnis von -30.805,00 € (tatsächlich) statt -7.615,00 € (prognostiziert)). Es gebe nach wie vor keinen fremden Mieter für dieses Gebäude; voraussichtlich werde es einen solchen auch nicht geben (siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges).

3. Rechtliche Würdigung:

3.1 Zum Objekt D, E, Haupthaus (Obergeschoß, Mansarde):

Das Obergeschoß (die Mansarde) des Haupthauses dient - wie auch schon vor den in den Jahren 2001 und 2002 getätigten Umbauarbeiten - unstrittig der Befriedigung des privaten (persönlichen) Wohnbedürfnisses des Sohnes des Bw.; eine Fremdnutzung (Fremdvermietung) des Obergeschoßes liegt nicht vor (dass eine solche geplant war, wurde vom steuerlichen Vertreter nicht einmal behauptet). Weiters ist - schon auf Grund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufungsschrift, in der von "Umbauwünschen des Sohnes, die er [der Bw.] zu finanzieren hatte", die Rede ist (siehe oben Punkt 2.1) - davon auszugehen, dass die Umbauarbeiten der Jahre 2001 und 2002 von vornherein dazu getötigt wurden, um den privaten Wohnzwecken bzw. Wohnbedürfnissen des Sohnes Rechnung zu tragen.

Da die Kosten der angeführten Umbauarbeiten am ausschließlich privat genutzten Haupthaus (der restliche Gebäudeteil wird vom Bw. bewohnt) der Bw. getragen hat, entspricht es durchaus der Lebenserfahrung, dass dieser vom Sohn eine zumindest teilweise Abgeltung jener Aufwendungen ("Umbauwünsche des Sohnes") verlangt hat. Dass diese Abgeltung jedoch nicht in Form einer – steuerlich unbeachtlichen – Abschlagszahlung (etwa in monatlichen Raten) durch den Sohn erfolgte, sondern die Überlassung des umgebauten Obergeschoßes an den Sohn zum Gebrauch zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt wurde, erscheint nur aus dem Gedanken heraus verständlich, private Aufwendungen in die Sphäre der Einkünftezielung zu transferieren, um die damit erzielten Werbungskostenüberschüsse mit anderen, positiven Einkünften ausgleichen zu können und bezahlte Umsatzsteuern als erstattungsfähige Vorsteuern geltend machen zu können.

Dazu kommt, dass die Höhe des bezahlten "Mietentgeltes" in Anbetracht der Größe und Ausstattung des Obergeschoßes (Wohnfläche von rund 256 m², Galerie mit ca. 80 m² Fläche) mit 799,40 € brutto (entspricht 726,73 € netto zuzüglich 10% USt) unstrittig nicht fremdüblich ist (der steuerliche Vertreter hat dem Finanzamt mitgeteilt, dass die "Mietzahlungen" des Sohnes auf eine ortsübliche Miete erhöht würden, sodass in den Folgejahren mit einem steuerlich relevanten Ergebnis zu rechnen sei, worauf jeweils zum Jahresende Nachzahlungen von je 8.883,60 € an den Bw. getätigt wurden, die jedoch vom Bw. selbst stammten und daher - als Zahlungen an sich selbst - nicht anzuerkennen sind), und dass kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegt wurde (womit es auch an der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Publizitätswirkung fehlt).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Überlassung des umgebauten Obergeschoßes des ausschließlich privat genutzten Haupthauses an den Sohn zur Befriedigung von dessen privaten Wohnbedürfnissen (eine Fremdvermietung liegt nicht vor) dazu führt, dass es sich bei den für den Umbau getätigten Aufwendungen um Kosten der Lebensführung des Bw. handelt. Diese Aufwendungen verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht deswegen, weil der Bw. die private Nutzung dieses Hauses zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel ("Mietvertrag" mit dem Sohn) zu Grunde gelegt hat (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; abgesehen davon erfüllt der hier zu beurteilende "Mietvertrag" die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht, siehe oben).

Da bereits aus den oa. Gründen die streitgegenständlichen Aufwendungen und Vorsteuern nicht anzuerkennen waren, erübrigts es sich, auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen betreffend Liebhaberei einzugehen.

3.2 Zum Objekt D, E, H-Haus:

Der Auffassung der Betriebsprüferin, die Vermietung des Kellers gesondert als eigene Einheit zu beurteilen (der steuerliche Vertreter spricht vom "willkürlichen Herausschälen des Kellers"), kann nicht gefolgt werden:

Einerseits widerspricht es der Lebenserfahrung, dass bei einem Einfamilienhaus nur der Keller vermietet wird (dies wäre allenfalls bei einer besonderen Beschaffenheit des Kellers (Weinkeller o.ä.) denkbar, was aber im gegenständlichen Fall nicht vorliegt), andererseits steht diese Auffassung im Widerspruch zu den nicht unschlüssigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters, der argumentiert, die I-KEG habe das ganze H-Haus angemietet, da eine zusätzliche Vermietung an eine dritte Person nicht in Frage komme.

Aus den angeführten Gründen schließt sich der Unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des steuerlichen Vertreters an und geht von der Vermietung des gesamten H-Hauses an die I-KEG aus.

Für die Liebhabereibeurteilung dieser Vermietungstätigkeit ergibt sich folgendes:

- *Aus den vom steuerlichen Vertreter dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen folgt, dass die monatlichen Einnahmen aus der Vermietung des H-Hauses in den Jahren 2002 bis einschließlich 2009 unverändert lediglich 364,00 € netto zuzüglich 20% USt betragen haben (das sind 4.368,00 € netto pro Jahr) und dass in diesen Jahren ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt wurden (siehe oben Punkt 2.2).*
- *Dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausgeführt hat, der Mietzins für das H-Haus sei bis heute unverändert (dh. nach wie vor 364,00 € netto zuzüglich 20% USt) geblieben. Es gebe nach wie vor keinen fremden Mieter für dieses Gebäude; voraussichtlich werde es einen solchen auch nicht geben.*
- *Die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen pro Jahr weichen von den in der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters angeführten Mieteinnahmen erheblich nach unten ab (siehe oben Punkt 2.2).*
- *Das steuerliche Ergebnis der Jahre 2001 bis 2009 beträgt tatsächlich -26.444,00 € statt -11.718,00 € laut Prognoserechnung (siehe oben Punkt 2.2); das steuerliche Ergebnis der Jahre 2001 bis 2011 macht -30.805,00 € (tatsächlich) statt -7.615,00 € (prognostiziert) aus.*
- *Ginge man - unter Zugrundelegung der übrigen Angaben des steuerlichen Vertreters in seiner Prognoserechnung - davon aus, dass die jährlichen Mieteinnahmen von 4.368,00 € bis ins Jahr 2020 unverändert blieben, betrüge der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus der Vermietung im Jahr 2020 -26.540,00 €.*

- Selbst wenn man - theoretisch, da sich keinerlei Anhaltspunkte dafür bieten - davon ausginge, dass die Mieteinnahmen ab 2012 um 50% höher wären (und somit 6.552,00 € netto jährlich ausmachten), hätte dies - wiederum unter Zugrundelegung der übrigen Angaben des steuerlichen Vertreters in seiner Prognoserechnung - noch immer einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen im Jahr 2020 von -6.884,00 € zur Folge.

Daraus folgt, dass die Vermietung des gesamten H-Hauses an die I-KEG sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO zu qualifizieren ist. Die gesamten, das H-Haus betreffenden Werbungskosten und Vorsteuern sind daher - auch soweit sie auf den Keller entfallen - nicht abzugsfähig (weshalb auf die Fragen, ob die ursprünglichen Anschaffungskosten des Kellers 2.000,00 € oder mehr betragen haben und ob dessen Sanierungskosten 7.000,00 € oder mehr ausgemacht haben, mangels Entscheidungsrelevanz nicht mehr einzugehen ist).

3.3 Zum strittigen Betrag von 9.489,00 € (Tz 1 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung, "Bankzinsen B-Straße"):

Dazu ist festzuhalten, dass weder aus den vorgelegten Finanzamtsakten und Arbeitsbögen der Betriebsprüfung noch aus den Ausführungen sowie vorgelegten Unterlagen ("Zinsen und Spesen", S 40 ff/2003 E-Akt) des steuerlichen Vertreters eine eindeutige Zuordnung dieses Zinsaufwandes möglich ist. Dasselbe gilt auch für die Ausführungen der Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 2. Dezember 2005 (siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges), in der ua. auf einen von der Betriebsprüfung erstellten "Fragebogen" (S 20 Arbeitsbogen X) verwiesen wird, wonach "sämtliche Fragen bezüglich dieses Kontos besprochen und seitens der Kanzlei [steuerlicher Vertreter] bestätigt" worden seien; tatsächlich ist jedoch weder diesem "Fragebogen" noch dem übrigen Akteninhalt eine eindeutige Zuordnung zu entnehmen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen, den Zinsaufwand von 9.489,00 € (Konto Raika O) in der Überschussermittlung betreffend das Objekt B-Straße zu belassen, nicht mehr aufrechterhalten. Vielmehr hat er in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, die strittigen Zinsen von 9.489,00 € im Jahr 2003 seien zur Gänze dem Objekt D zuzurechnen, was analog auch für die Vorjahre gelte (siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Damit ist dieser Berufungspunkt außer Streit gestellt und die strittigen Zinsen werden im Jahr 2003 und analog in den Vorjahren (2001 und 2002) dem Objekt D zugerechnet.

3.4 Zum Bescheid vom 22. September 2005, mit dem eine UVA-Verpflichtung für die Zeiträume September 2005 bis Dezember 2006 festgesetzt wurde:

Jener Bescheid wurde zwar vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufung vom 29. November 2005 angefochten; nähere Ausführungen dazu sind dieser aber nicht zu entnehmen.

Auf diesbezügliches Befragen durch den Vorsitzenden in der mündlichen Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter nach Erörterung der Sach- und Rechtslage die Berufung gegen diesen Bescheid gemäß § 256 Abs. 1 BAO zurückgenommen (siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges), weshalb jene gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt wird.

4. Bescheidänderungen gegenüber Bp:

4.1 Umsatzsteuer 2001:

Die aus der "Vermietung" des Kellers des H-Hauses resultierende Vorsteuer von 1.400,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) wird nicht anerkannt.

4.2 Umsatzsteuer 2002:

Die Einnahmen aus der "Vermietung" des H-Hauses von 2.184,00 € sind nicht umsatzsteuerpflichtig; die aus der "Vermietung" des Kellers resultierende Vorsteuer von 40,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) wird nicht anerkannt.

4.3 Umsatzsteuer 2003:

Die Einnahmen aus der "Vermietung" des H-Hauses von 4.368,00 € sind nicht umsatzsteuerpflichtig; die aus der "Vermietung" des Kellers resultierende Vorsteuer von 74,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) wird nicht anerkannt.

4.4 Umsatzsteuer 2004:

Die diesbezüglichen Besteuerungsgrundlagen wurden von der Betriebsprüferin anhand der Umsatzsteuervoranmeldungen für 2004 berechnet; ua. wurde die "nicht abzugsfähige Vorsteuer für D" mit 7.042,52 € festgesetzt (Tz 10 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung). Wie sich dieser Betrag zusammensetzt, ist nicht nachvollziehbar; dazu kommt, dass die abziehbare Vorsteuer laut Umsatzsteuervoranmeldungen für 2004 (34.922,93 €), die im angefochtenen Bescheid Basis für die Vorsteuerkürzung war, von der abziehbaren Vorsteuer gemäß Umsatzsteuerjahresklärung für 2004 (36.251,39 €) abweicht; diese Differenz ist ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Daraus folgt aber, dass die Sache nicht entscheidungsreif ist, weil bei Durchführung entsprechender Ermittlungen ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Somit ist dem Unabhängigen Finanzsenat eine abschließende inhaltliche Erledigung der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2004 nicht möglich, weshalb dieser Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben wird mit der Maßgabe, dass im neu zu erlassenden Bescheid von der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern betreffend die Objekte D Haupthaus und D H-Haus (siehe oben Punkte 3.1 und 3.2) auszugehen ist und dieser Bescheid nach genauer Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und abzugsfähigen Vorsteuern gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erlassen ist.

4.5 Einkommensteuer 2001:

Der Werbungskostenüberschuss aus der "Vermietung" des Kellers des H-Hauses von -272,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) ist nicht abzugsfähig.

4.6 Einkommensteuer 2002:

Der Einnahmenüberschuss aus der "Vermietung" des Kellers des H-Hauses von 1.098,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) ist aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auszuscheiden.

4.7 Einkommensteuer 2003:

Der Einnahmenüberschuss aus der "Vermietung" des Kellers des H-Hauses von 2.981,00 € (Tz 9 des Bp-Berichtes über die Außenprüfung) ist aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auszuscheiden. Der dem Objekt D zugerechnete Zinsaufwand von 9.489,00 € (Konto Raika O) ist auf Grund der unter den Punkten 3.1 und 3.2 dargelegten Entscheidungsgründe nicht abzugsfähig (was analog auch für die Vorjahre 2001 und 2002 gilt).

Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 22. September 2005, dem durch den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 26. September 2005 derogiert wurde (ein Bescheid, der einen vorläufigen zu einem endgültigen Bescheid erklärt, tritt an die Stelle des früheren, und zwar auch dann, wenn die einzige Änderung im Spruch die Endgültigerklärung ist: *Ritz*, BAO⁴, § 251 Tz 6), wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen (da im Zeitpunkt der Berufungserhebung gegen beide Bescheide am 29. November 2005 der endgültige Einkommensteuerbescheid für 2003 bereits an die Stelle des vorläufigen getreten war).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (für Umsatz- und Einkommensteuer 2001 je ein Berechnungsblatt in Euro und in Schilling)

Wien, am 13. Dezember 2011