



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der_Berufungswerber gegen den Bescheid des Finanzamtes_A vom 22. April 2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 und vom 7. August 2002 betreffend die einheitliche und gesonderter Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 nach der am in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei Herrn A durchgeführten Nachschau anlässlich der Neuaufnahme als zur Abgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen Verpflichteter gab dieser niederschriftlich am 21. Juli 2000 an, dass er für die Firma C die Buchhaltung führe, Waren, wie Reinigungsmittel und Kosmetika, für die Firma D präsentiere, beziehungsweise vermittle und außerdem eine Ferienwohnung in der Hauptsaison vermiete.

In der am 20. Dezember 2000 abgegebenen Beilage zur Umsatz- und Einkommensteuererklärung 1999 erklärte Herr A Einnahmen von S 17.181,82 und Ausgaben von S 121.595,29 und daher einen Überschuss der Werbungskosten von S -104.413,47 aus der Vermietung der Ferienwohnung. Der Werbungskostenüberschuss wurde mit erhöhten Ausgaben im Anlaufjahr und erst geringen Einnahmen begründet.

Als Folge einer bei Herrn A am 14. Mai 2001 durchgeführten Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) wurden die Berufungswerber aufgefordert, hinsichtlich der Vermietung der Ferienwohnung eine Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für das Jahr 1999 abzugeben, da die Eigentumsverhältnisse an der vermieteten Ferienwohnung nahe legten, dass den Berufungswerbern, den Ehegatten A und B, die daraus entstehenden Einkünfte je zur Hälfte zuzurechnen seien.

Im Schreiben datiert vom 16. Oktober 2001 teilte der steuerliche Vertreter der Berufungswerber dem Finanzamt_A mit, dass Herr A das alleinige wirtschaftliche Eigentum an der vermieteten Ferienwohnung besitze. Er könne nach eigener Entscheidung schalten und walten. Die Grundbucheintragung seiner Ehegattin B sei lediglich eine formelle. Eine entsprechende Vereinbarung zwischen den Ehegatten, wie sie beim Finanzamt_B aufliege, werde getrennt zugesendet werden. Die Mittätigkeit von Frau B bei der Vermietung sei "familienhaft" begründet und werde Herr A in Zukunft diese Tätigkeit entlohnen.

Mit einem Begleitschreiben datiert vom 15. Oktober 2001 eingelangt am 17. Oktober teilte A dem Finanzamt_A mit, dass er nun die bereits mit dem steuerlichen Vertreter telefonisch besprochene Vereinbarung übersende.

Dieses Schreiben wurde auf einem Nadeldrucker mit bereits abgenutzten Farbband erstellt, was aus dem grauen und dem für Nadeldrucker typischen Schriftbild erkennbar ist.

Beigelegt war ein weiteres Blatt aus dem gleichen Papier, mit demselben Drucker erstellt, mit gleichem Schriftbild des abgenutzten Farbbandes und gleicher Schriftart, jedoch kleinerer Buchstabengröße. Inhalt dieses zweiten nicht datierten Blattes ist:

"Vereinbarung:

Frau B , geboren am X und Herr A , geboren am Y, sind je zur Hälfte Eigentümer der Z

Frau B räumt hiemit ihrem Gatten A für die Dauer des aufrechten Bestandes der Ehe das wirtschaftliche Eigentum im Ausmaß ihres Hälfteanteiles ein.

Es ist der beiderseitige Wille, dass aufgrund dieser Einräumung beziehungsweise Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, Herr A berechtigt ist, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung) auszuüben. Darüber hinaus ist er auch berechtigt, Dritte von einer Einwirkung auf die übertragene Sache auszuschließen. Die Dauer der Ausschlussbefugnis richtet sich nach der Zeit der möglichen Nutzung.

Es ist sohin Herr A als wirtschaftlicher Eigentümer des Hälfteanteiles der oben angeführten Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Haus und dessen Inventar, sowie auch der damit verbundenen Recht und Verbindlichkeiten im Sinne des § 24 Abs. lit. d BAO anzusehen, und ein allfälliger Entnahme - und/oder Veräußerungsgewinn wäre daher ihm zuzurechnen.

Das weitere wird noch ausdrücklich festgehalten, dass hinsichtlich dieser Liegenschaft keine weiteren wie immer gearteten zivilrechtlichen Vereinbarungen getroffen worden sind. Zusätze und Abänderungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für eine allfällige Vereinbarung hinsichtlich des Abgehens von der Schriftlichkeit."

In der am 12. März 2002 abgegebenen Erklärung über die Einkünfte von Personengemeinschaften 1999 erklärten die Berufungswerber keine Einkünfte mit der Begründung, dass das wirtschaftliche Eigentum der vermieteten Wohnung bei A liege.

Entsprechend der bei der Erhebung am 14. Mai 2001 ermittelten Besteuerungsgrundlagen für die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit dem Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck datiert vom 22. April 2002 die Einkünfte der Berufungswerber 1999 mit einem Werbungskostenüberschuss von S -67.931,00 gemäß § 188 BAO vorläufig gemäß § 200 BAO festgestellt und beiden Ehegatten jeweils die Hälfte dieser Einkünfte zugewiesen. Die Vorläufigkeit des Bescheides wurde damit begründet, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. In der getrennt versendeten zusätzlichen Begründung wurde die Höhe der ermittelten Einkünfte mit Bruttoeinnahmen von S 18.900,00 abzüglich Absetzung für Abnutzung (Afa) Wohnung (1,5% für 83 m² zu S 15.000,00) S 18.900,00, Afa Einrichtung (S 130.000,00 zu 12,5%) S 18.675,00, Afa Investitionen (S 36.097,00 zu 12,5%) S 4.512,00, Afa aktivierte Wirtschaftsgüter (S 36.000,00 zu 12,5%) S 4.500,00, sonstige Ausgaben (brutto) S 42.893,64 und in Summe daher mit S -67.930,64 angegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 10. Mai 2002, in welcher das gemeinsame zivilrechtliche Eigentum der Berufungswerber an der vermieteten Ferienwohnung außer Streit gestellt wird. Wirtschaftlicher Eigentümer sei jedoch ausschließlich Herr A, was dem Finanzamt im Rahmen der Prüfung ebenso wie die Erklärung von Frau B mitgeteilt worden sei. Aus dem angefochtenen Bescheid gehe nicht hervor, aus welchen Gründen von der Abgabenerklärung abgegangen worden sei. Im Steuerrecht seien rechtliche Sachverhalte ein Indiz aber nicht entscheidend für die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Das wirtschaftliche Eigentum komme häufig vor und lege das Finanzamt_B dafür sogar einen eigenen Vordruck auf, welcher von den Berufungswerbern verwendet worden sei. Das grundbücherliche Eigentum von Frau B sei lediglich formell und sie jederzeit bereit, alle "notwendigen Erklärungen und Unterschriften abzugeben, die aufgrund der Dispositionen von Herrn A notwendig" seien. Soweit Frau B bei der Reinigung der Ferienwohnung mithelfe, handle es sich um den üblichen familienhaften Beistand.

Der Spruch der gemäß § 200 BAO vorläufigen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes_A datiert vom 28. Mai 2002, nachweislich zugestellt am 31. Mai 2002 lautet auf Stattgabe, trotzdem er inhaltlich dem Berufsbegehren, den angefochtenen Bescheid aufzuheben,

nicht folgt. Im Vergleich zum angefochtenen Bescheid wird die Höhe des festgestellten Werbungskostenüberschusses auf S -62.738,00 herabgesetzt und dieser wieder zu gleichen Teilen den Berufungswerbern zugewiesen. Begründet wird dies damit, dass Herr A im Juli 2000 einem Erhebungsorgan des Finanzamtes nebenbei mitgeteilt habe, dass er auch eine Ferienwohnung vermiete. Im Oktober 2001 sei der Abgabenbehörde eine Vereinbarung über die Zuwendung des Fruchtgenusses vorgelegt worden. Eine rückwirkende Berücksichtigung einer solchen Vereinbarung sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen. Die Änderungen gegenüber dem Erstbescheid würden sich daraus ergeben, dass die Umsatzsteuer bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung ausgeschieden worden sei. Eine (von der zivilrechtlichen Lage) abweichende Einkünftezurechnung sei für die Zukunft denkbar, doch könne wirtschaftliches Eigentum nicht vertraglich eingeräumt werden, sondern handle es sich dabei um einen Ausfluss der wirtschaftlichen Gegebenheiten. Bei der Absetzung für Abnutzung schließe sich das Finanzamt der vom Verwaltungsgerichtshof für den Fall des Fruchtgenusses geäußerten Ansicht an, dass dem Nutznießer nur ein Nutzungsrecht an einer fremden Sache zukomme, der Wertverzehr treffe jedoch den zivilrechtlichen Eigentümer.

Der gegen die im letzten Absatz beschriebene Berufungsvorentscheidung gerichtete Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 27. Juni 2002 eingelangt am Montag den 1. Juli 2002 verweist hinsichtlich der Begründung auf den Inhalt der Berufung und ergänzt, dass "seit Beginn feststand, dass Herr A eine Ferienwohnung vermietet und alle Dokumente ausschließlich auf Herrn A lauten". Eine nachträgliche Änderung sei daher nicht erfolgt.

Wie auch im Vorjahr fügte A in die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 datiert vom 18. Februar 2002 eingelangt am 12. März 2000, den handschriftlichen Hinweis ein, dass keine Einkünfte vorliegen würden, da wirtschaftliches Eigentum des A bestehen würde.

Das Finanzamt folgte der für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum gewählten Vorgangsweise und stellte die gemeinschaftlichen Einkünfte im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid datiert vom 10. Juli 2002 zugestellt am 15. Juli 2002 mit S 54.880,00 in Anlehnung an die Beilage zur Einkommensteuererklärung des A und unter Berücksichtigung der Beurteilung in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Vorjahres fest und rechnete diese gleichteilig A und B zu.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 7. August 2002, in welcher das Vorbringen zum vorangegangenen Veranlagungszeitraum wiederholend vorgebracht wurde, dass beide Ehegatten zivilrechtliche Eigentümer des Hauses seien, in welchem die

Ferienwohnung vermietet würde. Wirtschaftlicher Eigentümer sei jedoch allein A und werde auf die schon übermittelten Schreiben (siehe oben) verwiesen. Aus dem angefochtenen Bescheid gehe nicht hervor, aus welchen Gründen von der eingereichten Steuererklärung abgewichen werde. Dieser sei daher inhaltlich unvollständig. Es werde nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass seit dem "Beginn" festgestanden sei, dass A die Ferienwohnung vermieten werde und alle Dokumente daher auf seinen Namen lauten würden.

Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde den Berufungswerbern mit Schreiben vom 30. Mai 2005 die Höhe und Struktur der bisher erklärten Einkünfte wie folgt vorgehalten:

	1999	2000	2001	2002	2003
Einnahmen:	17.181,82	34.190,91	85.090,00	45.609,20	52.201,62
Ausgaben:					
Kleininvestitionen und Reparaturen	14.525,95	18.173,00	5.616,00	3.462,37	4.976,83
Tourismusabgabe	721,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Porto	221,00	632,00	91,00	113,80	0,00
Telefon	2.901,12	3.141,55	3.844,80	2.648,86	0,00
Radio-TV	1.311,50	1.318,60	1.323,60	1.323,47	0,00
Versicherung	5.339,25	5.529,46	5.684,98	5.805,06	0,00
Gemeindeabgaben	3.643,30	4.323,11	4.675,61	5.581,32	0,00
Rauchfangkehrer	237,82	304,61	360,19	370,98	0,00
Kabel TV	600,00	627,28	654,55	665,04	0,00
Strom, Wasser, Heizung	7.984,35	10.682,42	10.540,73	12.664,43	0,00
Kilometergeld (Gäste, Steuerberater)	0,00	0,00	0,00	2.635,51	0,00
Inserate, Bewirtung, Werbung, Bewirtung	0,00	1.904,02	5.050,00	1.362,27	0,00
Übrige Werbungskosten in Summe					32.493,85
Afa Wohnung	18.675,00	18.675,00	18.675,00	18.672,73	18.672,73
Afa Einrichtung	16.250,00	16.250,00	16.250,00	16.250,91	16.250,91
Afa Investitionen	3.760,10	3.760,10	3.760,10	3.760,10	3.760,10
Afa aktivierte WG	3.760,10	3.760,10	3.760,10	3.760,10	3.760,10
Summe Ausgaben	-79.930,49	-89.081,25	-80.286,66	-79.076,92	-79.914,51
Einkünfte:	-62.748,67	-54.890,34	4.803,34	-33.467,72	-27.712,89
Gesamteinkünfte:	-62.748,67	-117.639,01	-112.835,67	-146.303,39	-174.016,28

Weiter wurde versucht diese Zahlen in die Zukunft zu projizieren. Dabei wurde von gegenüber dem von den Berufungswerbern dargestellten Überlegungen zur Anzahl der vermieteten Tage pro Jahr, davon ausgegangen, dass dieser die Wohnung zuerst für 80 und bei einer jährlichen Steigerung bis 85 Tage im Durchschnitt vermieten werde können. Ab diesem Zeitpunkt würde sich eine durchschnittliche Steigerung der Einnahmen nur noch aus der Inflation ergeben. Weiter wurde von einer gleich bleibenden Absetzung für Abnutzung der Wohnung an sich sowie von durchschnittlichen Werbungskosten von S 39.000,00 ausgegangen, welche ebenfalls im Maß der Inflationsrate steigen würden. Daraus würden sich, je nachdem, ob man annimmt, dass jene Wirtschaftsgüter, welche bisher einer Absetzung für Abnutzung bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren unterworfen worden seien (Einrichtung, Investitionen, aktivierte Wirtschaftsgüter), nach acht Jahren ersetzt und neuerlich im selben Maß

abgeschrieben würden oder nicht, unterschiedliche Zeiträume bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes ergeben. Im ersten Fall würde ein Gesamtgewinn niemals erreicht werden und die Verluste stetig ansteigen, im zweiten Fall ergäbe sich ein Gesamtgewinn nach 28 Jahren.

Darauf entgegneten die Berufungswerber mit Schreiben vom 13. Juni 2005, dass die bei der oben beschriebenen Prognose angenommene Entwicklung ihrer eigenen Erwartung entspreche. Allerdings ergebe sich jedoch bei der Absetzung für Abnutzung für die Ferienwohnung eine wesentliche Änderung. Die Berufungswerber hätten im Jahr 2004 das gesamte Gebäude im Jahr 2004 an ihren Sohn E unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übergeben. Aus diesem Grund würde seit 2004 keine Absetzung für Abnutzung mehr anfallen. Die Übergabe des Hauses an den Sohn sei seit Jahren geplant gewesen und sei daher keine Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsart. Es werde nicht notwendig sein, die Einrichtungsgegenstände nach Ablauf der ursprünglichen Nutzungsdauer zu ersetzen, da die überwiegend älteren Gäste die Einrichtung sehr pfleglich behandeln würden. Die Berufungswerber würden daher für die Jahre 2007 bis 2009 nicht mit Ersatzinvestitionen rechnen. Ab 2010 seien jedoch dem Gebot der Vorsicht entsprechend Abschreibungen von S 3.000,00 (€ 220,00) anzunehmen. Die übrigen Werbungskosten seien in der Prognose zu hoch angenommen, dass sich die Werbungskosten abgesehen von den Kleininvestitionen und Reparaturen sehr konstant entwickeln würden. Die Kleininvestitionen und Reparaturen seien aber lediglich in den Anfangsjahren 1999 und 2000 erhöht gewesen. Diese sollten daher ab dem Jahr 2004 mit S 35.000,00 angesetzt und valorisiert werden. Auf diese Weise werde innerhalb von 14 Jahren (wie in der übermittelten Beilage ziffernmäßig dargestellt) ein Überschuss erzielt werden.

Mit dem Schreiben vom 23. Juni 2005 wurden die Berufungswerber von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, bekannt zu geben, auf welche Art und Weise sich die Absicht das Grundstück Nr. 67/1 EZ 495 Grundbuch 50112 Zell am Moos dem Sohn E zu übergeben, in den Jahren vor der tatsächlichen Übergabe manifestiert habe und aufgefordert den darüber abgeschlossenen Kaufvertrag vom 19. September 2003 samt allen allenfalls bestehenden Nebenabreden und weiteren darauf Bezug nehmen Dokumenten, sowie die Einnahmen-Ausgabenrechnung für die berufsgegenständliche Ferienwohnung betreffend des Jahres 2004 vorzulegen.

In der am 27. Oktober 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von A ergänzend ausgeführt, dass er die Beantwortung des zuletzt genannten Vorhalts seinem steuerlichen Vertreter übergeben, dieser aber den Auftrag nicht ausgeführt habe. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2004 könne er jetzt vorlegen. Die Ferienwohnung hätten er und seine Ehegattin zum Großteil selbst einrichten müssen; so etwa die Böden verlegen. Die dafür

aufgelaufenen Kosten habe er von seinen eigenen und nicht von gemeinschaftlichem Geld bezahlt. Anfangs sei die wirtschaftliche Entwicklung schlecht gewesen, nun würden die Einkünfte von Jahr zu Jahr besser. Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2004 sei ein ganz kleiner Gewinn entstanden. Der Gewinn 2005 werde höher sein. Ab 2007 falle die Absetzung für Abnutzung der Einrichtung weg und müssten die Berufungswerber außer für kleine Reparaturen, die kaum ins Gewicht fallen würden, nichts investieren. Dies gelte geschätzt für den nächsten vier bis fünf Jahre. Als Gäste hätten die Berufungswerber durchwegs ältere Leute. Zwar könnten sich in der Wohnung maximal fünf Personen aufhalten, doch würden diese in der Regel nur von zweien belegt. Die Wohnung sei sehr schön und die Berufungswerber der Ansicht, dass, je schöner eine Wohnung aussehe, sie desto sauberer wieder hinterlassen werde. Die Wohnung sei für das nächste Jahr vom 8. Juli bis Anfang September 2006 schon fix vermietet. Es gebe auch Anfragen, zum Beispiel für Pfingsten und für September, die erst zugesagt werden müssten.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die Bescheide des Finanzamtes ausreichend begründet worden seien. Das Finanzamt hätte den Ehegatten die Einkünfte deshalb zu gleichen Teilen zugerechnet, weil die von den Berufungswerbern vorgelegte Vereinbarung nicht den Voraussetzungen für das Anerkennen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprochen hätte. Die Bescheide seien vorläufig erlassen worden, weil es noch nicht festgestanden sei, ob es sich bei diesen Einkünften um eine Einkaufsquelle handle oder nicht.

Dazu entgegnete A, dass es üblich sei, wenn ein Haus oder Grund gekauft werde, dass beide Ehegatten in das Grundbuch eingetragen würden. Seine Ehegattin habe gearbeitet und eine eigene Pension, und bekomme von ihm Wirtschaftsgeld. Das „andere für die Wohnung“ habe er selbst finanziert. Damals hätten die Berufungswerber nicht daran gedacht, später einmal zu vermieten. Die vorgelegte Vereinbarung sei rechtzeitig mit dem Begleitschreiben, also am 15. Oktober 2001, vorgelegt und im Jahr 2001 verfasst worden.

Auf Vorhalt des Referenten, dass die vorgelegte Vereinbarung sehr weit reichend sei, wenn man bedenke, dass beide Ehegatten an der Errichtung mitgewirkt und diese finanziert hätten und B einen Teil einer möglichen Einkommensquelle, nämlich die Möglichkeit von der Ferienwohnung die Hälfte des Ertrages selbst zu erzielen, verzichtet habe und man üblicherweise nichts gratis aus der Hand gebe, antwortete der A, dass seine Ehegattin keine Gegenleistung erhalten habe.

A gab weiter an, dass das Vorhaben die Liegenschaft dem Sohn E zu übergeben zwar 2000 schon geplant gewesen sei, es dafür aber noch keinen Termin gegeben habe. Den entsprechenden Kaufvertrag werde er noch übermitteln. An den Kaufpreis könne er nicht

mehr genau erinnern, es würden aber wohl um die € 140.000,00 gewesen sein. Davon seien etwa € 40.000,00 oder € 50.000,00 bar bezahlt worden. Ob auch seine Ehegattin etwas von diesen Betrag erhalten habe, könne er nicht mehr sagen. Das Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Berufungswerber sei lebenslänglich bestellt worden. Die angekündigte Entlohnung seiner Ehegattin für das Putzen der Ferienwohnung sei niemals tatsächlich bezahlt worden.

Der Vertreter des Finanzamtes suchte noch die Klärung der Frage, ob im Zusammenhang mit dem Verkauf des Eigentumsrechts an der Liegenschaft an den Sohn Bernd die Vereinbarung aus dem Jahr 2001 zwischen den Ehegatten geändert worden wäre, da in dieser Vereinbarung festgelegt worden sei, dass A die Früchte aus der Liegenschaft alleine ziehe, jedoch das neu eingetragene Fruchtgenussrecht auf beide Ehegatten laute.

Dazu erklärte A, dass er und seine Ehegattin der Meinung gewesen seien, dass die ursprüngliche Vereinbarung weiterhin gültig wäre. Wenn man so einen Kaufvertrag abschließe, müsse man bedenken, dass jeder der Ehegatten plötzlich sterben könne. Auch in diesem Fall sollte seine Ehegattin weiterhin „das gleiche Recht haben“. Wäre nur er im Grundbuch eingetragen gewesen, würde seine Ehegattin ja „in der Luft hängen“. Es sei jedoch im Kaufvertrag nicht festgelegt worden, dass im Falle seines Todes seine Ehegattin das Fruchtgenussrecht übernehmen in würde.

- Die vorgelegte Einnahmen-Ausgabenrechnung zum 31. Dezember 2004 zählt an Einnahmen € 4.082,00 (netto) und Ausgaben € 3.932,07 (netto; Afa Einrichtung € 1.181,00, Afa Investitionen € 328,0 gegen 0, Afa aktivierter WG € 327,00, Rep. GWG in € 133,30, Porto € 20,80, Telefon € 88,04, Radio-TV € 85,90, Versicherung anteilig € 447,09, Rauchfangkehrer anteilig € 49,66, Kabel TV anteilig € 49,55, Strom-Heizung-Wasser anteilig € 599,52, Gemeindeabgaben € 476,60, Interessentenbeitrag € 29,00, Sonstige (Werbung-Gästebew) Intern. € 116,61) und daher einen Gewinn von € 149,93 auf.
- Der von den Berufungswerbern nachträglich übermittelte Kaufvertrag vom 25. August 2003 zwischen den Berufungswerbern und ihrem Sohn E gibt als Kaufgegenstand die Liegenschaft _Z, in verbürgten Flächenausmaß von 840m² samt darauf errichteten Haus an. Als Kaufpreis wurde vereinbart € 45.000,00 binnen einen Monates nach Unterfertigung des Vertrages bar an die Ehegatten zu bezahlen. Dabei behielten sich die Berufungswerber jeweils das Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB vor. Der Käufer verpflichtete sich den Berufungswerbern jeweils das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der vertragsgegenständlichen die Liegenschaft einzuräumen und dieses grundbücherlich sicherzustellen. Die Berufungswerber behielten sich jeweils vor, dass die veräußerte Liegenschaft nur mit ihrer Zustimmung vom Käufer belastet oder

veräußert werden dürfe. Der Käufer verpflichtete sich an der Vertragsliegenschaft zu Gunsten der Übergeber ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364 lit. c ABGB zu bestellen. Zur steuerlichen Bemessung wurde das Fruchtgenussrecht der Verkäufer mit monatlich § 800,00 bewertet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO

Die Berufungswerber begehrten die angefochtenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte 1999 und 2000 aufzuheben, da sie der Ansicht sind, dass ein solches Feststellungsverfahren nicht statt zu finden habe.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden dann Einkünfte „aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens“ „einheitlich und gesondert“ festgestellt, „wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind“.

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung ist die Besteuerungsgrundlagen so zu ermitteln, dass ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet wird (siehe etwa Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, Rz 1 zu § 188, 21). Wem die Einkünfte zugerechnet werden und ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft vorliegt, richtet sich dabei nach den ertragsteuerlichen Vorschriften.

Die oben näher beschriebenen berufungsgegenständliche Liegenschaft stand im Berufszeitraum zu gleichen Teilen im grundbücherlichen Eigentum der Berufungswerber. Nunmehr steht den Ehegatten zu gleichen Teilen das durch ein Veräußerungs- von Belastungsverbot gesicherte lebenslängliche Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft zu.

Wird nun eine im ersten Stock gelegene Ferienwohnung, an welcher kein Wohnungseigentumsrecht als besteht, sondern welches sich im schlichten Miteigentum (Fruchtgenuss) der Ehegatten befindet, vermietet, fließen die daraus erzielten Einkünfte vorderhand zivil- und steuerrechtlich beiden Ehegatten zu gleichen Teilen zu (§ 24 Abs. 1 lit. e BAO: „Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder ist, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“). Die Gemeinschaft der Ehegatten bildet in diesem Fall eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, also eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die so erzielten Einkünfte sind gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen.

Die Berufungswerber hingegen behaupten, dass abweichend von der grundbücherlich festgehaltenen Rechtslage eine Vereinbarung getroffen worden wäre, welche allein A die Einkünfte aus Vermietung der Ferienwohnung zuweisen würde. A sei wirtschaftlicher Eigentümer der Ferienwohnung und der daraus fließenden Einkünfte.

Wirtschaftliches Eigentum, wie es im § 24 Abs. 1 lit. d BAO definiert wird („Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anders bestimmt ist, folgende Vorschriften:... Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.“), wird allgemein als Ausfluss der so genannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO: „Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.“) angesehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (Ritz, aaO. , Rz 1 f zu § 24, 109 und die dort zitierte Judikatur). Dies ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann“ (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257 in Ritz aaO.).

Genau dies behaupten die Berufungswerber mit der oben geschilderten Vereinbarung, welche dem Finanzamt am 15. Oktober 2001 übermittelt worden ist, erreicht zu haben. Wie die Berufungswerber selbst vorbringen, wurde diese Vereinbarung erst nach dem Vorhalt des Finanzamtes im Jahr 2001 verfasst.

Das Steuerrecht unterliegt dem Grundgedanken, dass sich die Steuerpflichtigen wirtschaftlich vernünftig verhalten und ihren eigenen Vorteil anstreben. Dort wo dies nicht der Fall ist, wie zum Beispiel bei nahen Angehörigen, hat einerseits der Gesetzgeber und andererseits die Judikatur den Versuch unternommen, den fehlenden Interessensgegensatz zwischen möglichen Vertragspartnern, die einander nahe stehen, auszugleichen.

Bei der hier zu beurteilenden Vereinbarung handelt es sich um eine zwischen Ehegatten. Diese gehören zu den nahen Angehörigen im Sinne der im Folgenden näher beschriebenen Judikatur zur Behandlung solcher Vereinbarungen im Rahmen der Beweiswürdigung.

Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind dann steuerlich anzuerkennen, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Als erstes ist jedoch festzuhalten, dass rückwirkende Vereinbarungen steuerlich ganz allgemein nicht anzuerkennen sind (vergleiche Doralt, aaO. Rz 160/2 f zu § 2, 60 und die dort zitierte Judikatur). Nach dem Vorbringen der Berufungswerber wurde die fragliche Vereinbarung erst im Jahr 2001 erstellt. Dass sie damit eine schon früher bestehende mündliche Vereinbarung bloß schriftlich fixiert hätten, haben die Berufungswerber nicht behauptet. Schon allein aus diesem Grund kann daher die gegenständlichen Vereinbarung steuerlich nicht anerkannt werden.

Aber selbst wenn man annähme, dass es sich nicht um eine rückwirkende Vereinbarung gehandelt habe, käme man bei einer näheren Untersuchung der Kriterien für das steuerliche Anerkennen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wie im Folgenden dargestellt zum gleichen Ergebnis.

Von einem nach außen zum Ausdruck Kommen der behaupteten Vereinbarung zwischen den Berufungswerbern kann erst mit den strittigen Schreiben im Jahr 2000/1 gesprochen werden. Selbst wenn zuvor eine mündliche Vereinbarungen bestanden haben sollte, für welche eine höhere Anforderungen an Wahrnehmbarkeit gestellt werden müsste, hätte diese für Dritte erkennbar nach außen dringen müssen. Dafür gibt es aber keinen Hinweis. Es fehlt daher schon an der für das Anerkennen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Publizität.

Was den Inhalt der fraglichen Vereinbarungen angeht, so genügt diese nach dem Wortlaut den von der Judikatur für wirtschaftliches Eigentum aufgestellten Anforderungen. Allerdings fehlt ein Hinweis darauf, welche Gegenleistung B für den völligen Verzicht auf eine mögliche Einkommensquelle erhalten hat. Erst durch die Aussage des A in diesem Verfahren, wurde klar, dass B keine Gegenleistung erhalten sollte und hat. Was also die jeweiligen gegenseitigen Leistungen angeht; fehlt es der fraglichen Vereinbarung an ausreichender Klarheit und Eindeutigkeit.

Die Berufungswerber haben auch nicht vorgebracht, aus welchen Gründen ein Fremder an Stelle seiner Ehegattin ohne jede Gegenleistung auf die möglichen Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung verzichtet hätte. Wie A dargestellt, hat seine Ehegattin aktiv an der Einrichtung der Ferienwohnung mitgearbeitet und reinigt diese auch regelmäßig. Welcher Fremde würde derartige Leistungen erbringen und auf eine Gegenleistung verzichten. Ein Fremder hätte wohl auf eine Vereinbarung bestanden, in welcher festgelegt wird, wie sich seine Mitarbeit und die Finanzierung der Aufwendungen für die Einrichtung der

Ferienwohnung durch A auf die Aufteilung des Gewinnes auswirken. Nicht jedoch hätte ein wirtschaftlich denkender Fremder von vornherein auf eine mögliche Einkaufsquelle verzichtet.

Insgesamt gesehen ist festzustellen, dass die fragliche Vereinbarung keine der oben erwähnten Kriterien für das steuerliche Anerkennen erfüllt.

Sehr wohl ist aber das mögliche Motiv für eine derartige Gestaltung erkennbar. Verfügt doch B in den Berufungsjahren nur über derart geringe Einkünfte, dass keine nennenswerte Steuerlast anfällt. A hat jedoch, wie im Folgenden noch näher dargestellt wird, fast ausschließlich Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen bei den Einkünften aus der Vermietung der Ferienwohnung erklärt und verfügt selbst über weitere steuerpflichtige Einkünfte. Ein Aufteilen der negativen Einkünfte auf die Ehegatten würde daher bei B zu einem Verlust der steuerlichen Wirkung der negativen Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung führen. Ein Hinzurechnen der gesamten Einkünfte bei A hingegen hätte eine vollständige Steuerwirksamkeit der negativen Einkünfte und eine steueroptimale Gestaltung der gemeinsamen Familieneinkünfte zur Folge.

Ist aber das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennen Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen zu verneinen, ist wie Eingangs beschrieben vorzugehen. Die durch die Vermietung der Ferienwohnung erzielten Einkünfte in sind entsprechend § 24 Abs. 1 lit. d BAO den Ehegatten zu gleichen Teilen zuzuordnen und ist das Begehren der Berufungswerber, die angefochtenen Bescheide wegen wirtschaftlichen Eigentums der Berufungswerber an der Ferienwohnung aufzuheben, abzuweisen.

B) Vorliegen einer Einkunftsquelle

Zu fragen ist allerdings noch, ob überhaupt eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt. Würde eine solche Einkunftsquelle vollständig fehlen, wäre ebenfalls kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Vom Fehlen einer Einkunftsquelle oder Liebhaberei spricht man dann, wenn eine Tätigkeit ausgeübt wird, die nicht auf das Erzielen von Gewinnen oder Überschüssen gerichtet ist, beziehungsweise nachhaltig nur zu Verlusten führt.

Unter welchen Umständen dies der Fall ist regelt die auf die auf dem § 2 Abs. 3 EStG 1988 basierende Liebhabereiverordnung (BGBl. 1990/332; LVO). Diese legt im § 1 Abs. 2 lit. 3 LVO fest, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, „wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“. Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, „wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit

in einem ‚absehbaren‘ Zeitraum ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt“.

Die Berufungswerber haben bei der Vermietung der berufungsgegenständliche Ferienwohnung bei den bisher vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung 1999 bis 2004 einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S -196.095,09 erzielt. Es ist daher zu untersuchen, ob bei der Art der Bewirtschaftung der Ferienwohnung durch die Berufungswerber in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

In allen Jahren, in welchen von A eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vorgelegt worden ist, bis auf einem, haben die Werbungskosten die Einnahmen überwogen. Dies gilt auch für das Jahr 2004, für welches im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Einnahmen-Ausgabenrechnung vorgelegt wurde. Zwar wird in dieser Einnahmen-Ausgabenrechnung ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten angegeben, doch haben die Berufungswerber darin vergessen, die Absetzung für Abnutzung der Wohnung, die in allen Jahren zuvor geltend gemacht hat, zu berücksichtigen. Es ist jedoch nicht zulässig, nur um die Beurteilung einer Einkunftsquelle als Liebhaberei zu verhindern, Werbungskosten im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung wegzulassen. Allerdings war die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung, wie unten dargestellt, aufgrund des Verkaufes an den Sohn E anzupassen.

Vergleicht man die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2004 mit der Prognoserechnung, die den Berufungswerbern am 30. Mai 2005 vorgehalten worden ist, sieht man, dass die Abweichung im Rahmen der üblichen Schwankungsbreite eine Schätzung liegt. Die Richtigkeit dieser Prognose wurde von den Berufungswerbern grundsätzlich mit Schreiben vom 13. Juni 2005 anerkannt.

Allerdings haben die Berufungswerber eingewendet, dass das gesamte Haus im Jahr 2004 an den Sohn E übergeben worden sei. Ab diesem Zeitpunkt falle daher keine Absetzung für Abnutzung für das Gebäude mehr an.

Wie aus dem oben beschriebenen Kaufvertrag vom 25. August 2003 hervorgeht, haben die Berufungswerber das Eigentum an der schon oben näher beschriebenen Liegenschaft gegen die Zahlung von € 45.000,00 und die Gewährung des lebenslangen Fruchtgenussrechtes an die Berufungswerber, welches durch ein grundbücherliches Veräußerungs- und Belastungsverbot abgesichert worden ist, übergeben.

Schon oben wurde dargestellt, dass wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO, dann vorliegt, wenn über ein Wirtschaftsgut Herrschaft gleich einen Eigentümer ausgeübt wird. Nach herrschender Ansicht (siehe Doralt aaO. Rz 116 zu § 2, 28 und die dort

zitierte Judikatur) führt ein lebenslanges Nutzungsrecht mit gleichzeitigen Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten der Nutzungsberechtigten zur wirtschaftlichen Eigentum überlassenen Sache, im Fall der Berufungswerber am Haus und der berufungsgegenständliche Ferienwohnung. Der wirtschaftlicher Eigentümer ist aber der zu Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG 1988 Berechtigte (siehe Doralt aaO., Rz 10 ff zu § 7, 6 f).

Wird ein Fruchtgenuss, wie bei den Berufungswerbern, entgeltlich eingeräumt, kann der Fruchtnießer die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechtes geltend machen.

Kaufpreis des E für die Liegenschaft samt Ferienwohnung waren das abgesicherte Fruchtgenussrecht und die Barzahlung. Die Anschaffungskosten der Berufungswerber für das Fruchtgenussrecht waren also der Wert der gesamten Liegenschaft abzüglich der erhalten Barzahlung.

Bei der Bemessung der Absetzung für Abnutzung für die Ferienwohnung und seine Ehegattin ist daher die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes um jenen Anteil an € 45.000,00 zu mindern der auf das Gebäude entfällt. Berücksichtigt man, dass die amtliche Kaufpreissammlung im Sprengel des Grundbuchsgerichts der fraglichen Liegenschaft in den Jahren 2000 bis 2005 zwanzig Einträge von Verkäufen mit Grundstückspreisen zwischen € 110,00 bis € 170,00/m² kennt und die von den Berufungswerbern gewählte Afa-Bemessungsgrundlage von S 1,245.000,00, sowie die Grundstücksgröße von 840 m², ergibt sich, dass die vom Sohn bezahlten € 45.000,00, die Afa-Bemessungsgrundlage höchstens zur Hälfte mindern können. Diese beträgt daher S 935.393,25 und die jährliche Absetzung für Abnutzung des Gebäudes ab 2004 S 14.030,90.

Weiter wendeten die Berufungswerber im Schreiben vom 13. Juni 2005 und auch in der mündlichen Verhandlung ein, dass die angeschafften Einrichtungsgegenstände nach Ablauf der gewöhnlichen Nutzungsdauer nicht ersetzt werden müssten, da die Gäste damit sehr pfleglich umgehen würden.

Dies entspricht nicht der Lebenserfahrung im Bereich der Gastronomie und Hotellerie. Gerade hier unterliegen Möbel und Einrichtungsgegenstände einer besonders hohen Abnutzung und auch Entmodung.

Letztlich glaubt der steuerliche Vertreter der Berufungswerber im Schreiben vom 13. Juni 2005 daran, dass die übrigen Werbungskosten mit Ausnahme der Kleininvestitionen und Reparaturen der Berufungswerber sich sehr konstant entwickeln würden. Diese seien daher mit S 35.000,00 im Jahr 2004 anzusetzen und in der Folge zu valorisieren. Dies scheint die vorgelegte Einnahmen-Ausgabenrechnung 2004 zu bestätigen, bei welcher aber auffällt, dass die Kosten für Strom, Wasser, Heizung, welche die Berufungswerber zwischen privaten

Aufwand und Werbungskosten aufteilen, trotz einer Erhöhung des Umsatzes um etwa ein Drittel (etwa S 4.000,00) gegenüber 2002 gefallen sind.

Aber selbst dann, wenn man der Argumentation des steuerlichen Vertreters der Berufungswerber im letzten beschriebenen Punkt folgt und die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes, wie zuletzt beschrieben, ab dem Verkauf an den Sohn E korrigiert, ergibt dies, sofern man die geänderten Zahlen in die den Berufungswerbern am 30. Mai 2005 vorgehaltene Prognoserechnung einsetzt, für den Fall, dass man annimmt, die Berufungswerber würden nach dem Ende der Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände diese nicht durch andere ersetzen, einen Zeitraum von 20 (beziehungsweise 21 Jahren, sofern man wie der steuerliche Vertreter S 3.000,00 ab 2010 ansetzt) und wenn man hingegen davon ausgeht, dass die Einrichtungsgegenstände nach dem Ende ihrer Nutzungsdauer ersetzt werden müssen, einen Zeitraum von 42 Jahren bis die Berufungswerber bei der Vermietung der Ferienwohnung einen Gesamtgewinn erzielen werden.

Der oben erwähnte "absehbare Zeitraum", in welchem der Gesamtüberschuss im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO erreicht werden muss, wird im letzten Satz des leg. cit. näher festgelegt: "Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung ...".

Im Fall der Berufungswerber liegt der nach der korrigierten Prognoserechnung ermittelte Zeitraum bis zum Erreichen des Gesamtüberschusses, je nachdem ob die Einrichtungsgegenstände ersetzt werden oder nicht, bei 20 oder 42 Jahren und damit über jener Grenze unterhalb derer von einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle ausgegangen werden kann. Dies würde dazu führen, dass Einkünfte der Berufungswerber aus dem Vermieten der Ferienwohnung in den Berufungsjahren mit S 0,00 festzustellen wären.

C) Vorläufigkeit der Feststellung der Einkünfte gemäß § 200 BAO

Wie sich die Einnahmen und Werbungskosten der Berufungswerber bei der Vermietung der Ferienwohnung nun tatsächlich entwickeln werden, ist ungewiss und hängt zu einem guten Teil davon ab, ob sich die Hoffnung der Berufungswerber erfüllt, dass die Einrichtungsgegenstände der Ferienwohnung nicht nach Ablauf ihrer gewöhnlichen Nutzungsdauer erneuert werden müssen.

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Dies gilt gemäß § 200 Abs. 4 BAO sinngemäß auch für Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt oder die aussprechen, dass eine Abgabe nicht festgesetzt wird.

Vorläufige Bescheid dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann etwa nach der Judikatur für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (wörtlich Ritz, aaO. Tz 5 zu § 200, 555 unter Anführung beispielhafter Anführung der relevanten Judikatur insbesondere VwGH 30.7.2002, 96/14/0116: "Wie die belangte Behörde ebenfalls zu Recht festgestellt hat, ist die Abgabepflicht wegen der Unmöglichkeit, eine Prognose über die aus dem neuen Buch erzielbaren Erlöse zu erstellen, ungewiss. Kann das Gesamtbild der Verhältnisse wegen des relativ kurzen Zeitraumes noch nicht endgültig beurteilt werden, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide zulässig [vgl das hg Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0025].").

Sicher ist allerdings, dass die Berufungswerber im Zeitraum bis zum Verkauf des Eigentums an der Liegenschaft samt der Ferienwohnung am 25. August 2003 keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt haben, auch wenn man den Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft in die Überlegung mit einbezieht. Nach § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO ist dann, wenn bei Betätigungen Werbungskostenüberschüsse auftreten, ohne dass beim Fortsetzen der Wirtschaftsführung in der ausgeübten Form ein Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraums erwartet werden kann, Liebhaberei bis zur Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen ("Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder die Art der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.").

Zu fragen ist daher, ob der Verkauf der Liegenschaft samt Ferienwohnung und die dadurch geänderte Höhe der Absetzung für Abnutzung genau eine solche Änderung der Bewirtschaftungsart gewesen ist.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerber verneint dies im Schreiben vom 13. Juni 2005 mit der Behauptung die Übergabe des Hauses sei seit Jahren geplant gewesen. Dies wurde von den Berufungswerbern in der mündlichen Verhandlung insofern relativiert, als A angab, dass dies im Jahr 2001 bloß beabsichtigt jedoch in keiner Weise schriftlich oder zeitlich fixiert gewesen sei.

Es kann daher nach der Aussage des A nicht davon gesprochen werden, dass der Verkauf an den Sohn von vornherein in jeder Hinsicht feststehender Bestandteil eines von vornherein feststehenden Planes gewesen sei (siehe Doralt aaO., Rz 475, 161).

Allerdings kann von einem Wandel zu einer Einkunftsquelle erst dann gesprochen werden, wenn diese nach dem Ereignis, welches die Änderung bewirkt, objektiv ertragreich wird.

Tatsächlich hat der Verkauf der Liegenschaft samt Ferienwohnung die jährlichen Werbungskosten nur um etwa S 4.600,00 verändert. Dies allein macht, wie oben gezeigt, die Vermietung der Ferienwohnung nicht zur sicheren Einkunftsquelle. Auch hier liegt weiterhin im relativ Unklaren, ob es den Berufungswerbern in einem absehbaren Zeitraum gelingen kann, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Von einer erfolgreichen Änderung der Bewirtschaftung in Richtung einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle durch den Verkauf der Liegenschaft samt Ferienwohnung an den Sohn E kann daher nicht gesprochen werden.

Da also im Fall der Berufungswerber die Wahrscheinlichkeit, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann, aufgrund der oben beschriebenen Prognoserechnung als gering, jedoch immerhin möglich, einzuschätzen ist, dies jedoch nicht sicher festgestellt werden kann, der Zeitablauf dies jedoch zeigen wird, war dem Finanzamt dahingehend zu folgen, dass die angefochtenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte 1999 und 2000 vorläufig gemäß § 200 BAO zu erlassen sind.

Entsprechend der unter den Punkten A) und B) dargestellten Überlegungen waren die festgestellten Einkünfte jedoch mit S 0,00 zu bemessen und diese zu gleichen Teilen auf die Berufungswerber aufzuteilen.

Angemerkt wird, dass diese Entscheidung nicht von der Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen und dem Erstellen von Abgabenerklärungen befreit.

Linz, am 24. November 2005