



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., Adresse, vertreten durch Dkfm. Werner Sturm, Steuerberater, 4050 Traun, Im Nösnerland 14, sowie RA Dr. Wolfgang Pils, 4020 Linz, Am Graben 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels v. 13.05.2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	€ 78.347,49 ATS 1.078.085	Einkommensteuer	€ 31.090,96
			-anrechenbare <u>Lohnsteuer</u>	- € 19.482,98
			Einkommensteuer	
				€ 11.607,98

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bwin. abgekürzt) vermietet verschiedene Mietobjekte (mehr als 3 Eigentumswohnungen) an verschiedenen Lageadressen (L, M, H, G) mit unterschiedlichen Mietern.

Weiters erzielte sie im Berufszeitraum als kfm. Angestellte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Strittig ist die Frage, ob für zwei dieser Mietobjekte (nämlich die Eigentumswohnung, Garconierre ca. 30 m², in G., K-str.. 11, Top 3, Einlagezahl xy, KG yx, Vermietungsbeginn 1995, sowie jene in H, S-str., Vermietungsbeginn 1994) **Liebhaberei in ertragsteuerlicher Sicht** im Berufungszeitraum angenommen werden kann, da seit dem Jahre 1997 hinsichtlich dieser beiden Wohnungen keine Einnahmen mehr erzielt worden seien (vgl. jeweils die Beilagen zur Einkommensteuerklärung 1997 und Folgejahre).

Folgende Ausgaben sind diesen Mietobjekten lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 zuordenbar:

		ATS
Einnahmen		0,00
Werbungskosten		
	Wohnung Gmunden	- 28.670,57
	Wohnung Haid	-27.417,63

Für das Berufungsjahr wurde insgesamt ein positiver Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Ausmaß v. 274.266,- erzielt (davon auf entfällt auf die Vermietergemeinschaft J.K. und Mitbesitzer ein Anteil v. ATS 23.071,-).

Im Verfahren wurde die Abgabepflichtige um Bekanntgabe der Mieter sowie um die Abrechnungspraxis bei den Betriebskosten der diversen Mietobjekte ersucht (Ergänzungsauftrag v. 21.01.2003).

Infolge Nichtantwortung des Vorhaltes nach vorangegangener Fristverlängerung wurden die Betriebskosten bei den Einnahmen hinzugerechnet:

	ATS
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung bisher	251.195,25
Zurechnung Betriebskosten	192.131,47
+ Anteil an Vermietergemeinschaft lt. Tangente v. 17.12.2002 (für das Jahr 2001)	23.071

Im *Einkommensteuerbescheid v. 13.05.2003* wurden Betriebskosten als Einnahmen hinzurechnet. An Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden ATS 466.398,00 festgesetzt.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass es - trotz mehrmaliger Fristverlängerungen und Rücksprachen - verabsäumt worden sei, die im Vorhalteverfahren gestellten Fragen mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen, weswegen die von der Abgabepflichtigen eingenommenen Betriebskosten auf der Einnahmenseite zugerechnet worden seien.

Dagegen wurde *Berufung v. 16.06.2003* im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

„Sie berufe innerhalb der Frist gegen ihren obigen Bescheid. Wegen ihrer Krebserkrankung ersuche sie um Fristverlängerung um einen Monat, um die die geforderten Unterlagen zur Verfügung stellen zu können“.

Mit *Schriftsatz der Abgabenbehörde I. Instanz v. 18.06.2003* wurde die Bwin. Unter Fristsetzung bis zum 17.07.2003 um Behebung der Mängel der Berufung im Sinne des § 250 BAO ersucht (*Mängelbehebungsauftrag*).

Mit *Schriftsatz v. 11.07.2003* wurde von der Bwin. Folgendes bekannt gegeben:

1) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Diese Einkünfte unterliegen der Endbesteuerung und sind daher in der Erklärung nicht angeführt.

2) Abrechnung Betriebskosten

Diese erhalte sie in Form von Akontozahlungen netto, ohne Steuern, gemeinsam mit den Mietzahlungen (inkl. Steuer). Die Betriebskosten würden nach Erhalt der Vorschriften der Hausgemeinschaften an die Mieter abgerechnet und die enthaltenen Steuern werden auf Grund dieser Vorschriften abgeführt. Wegen ihrer Krankheit würden die Jahre 2000, 2001 (Vorschrift von den Hausgemeinschaften werden im Folgejahr, ungefähr Jahresmitte erstellt), erst 2003 von ihr mit den Mietern abgerechnet. Laut Mietverträgen sei dies rückwirkend möglich und verfälle nicht.

3) Mieter der Objekte, in der Erklärung 2001

enthalten:

L-K-str.	<i>Abrechnung Fam. R. - Mieter bis 2000 V.S., bis dato noch Mieter</i>
Kstr. 1/2	<i>Y., Mieterin bis Juni 2002</i>
Kstr. 1/3,	
Kstr. 1/85,	

Kstr. 3/95,		
Kstr. 3/64		P.M. Oberösterreich, xxx
Abstellplatz Kstr. bis dato	H.G., Mieter	
L-str.:	Mag. E.T., Mieter bis Mai 2001, wegen Sanierungsarbeiten und Lifteinbau,... derzeit nicht vermietet	
W-strxx	Kaution einbehalten, Miete nicht zustandegekommen	
Lcx	Firma Sc.	
Estr..	Fa. M. Produkt und Service GmbH, Mü. - in Konkurs	

In der **Berufungsvorentscheidung v. 18.07.2003** wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit ATS 330.354,- festgesetzt. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

	ATS
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung	274.266,00
Liebhabelei Wohnung G	+28.670,57
Liebhabelei Wohnung H	+27.417,63
Kein Ansatz der Betriebskosten als Einnahmen	0,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Berufungsvorentscheidung	330.354,20

Als Begründung wurde ausgeführt:

Da seit 1997 aus den Mietobjekten in G und in H keine Einnahmen mehr erzielt worden seien, liege keine Einkunftsquelle mehr vor. Die geltend gemachten Aufwendungen für diese zwei Wohnungen (Afa, Betriebskosten, Instandhaltung) könnten daher für das Jahr 2001 keine Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung darstellen.

Mit *Schriftsatz v. 20.08.2003* wurde von der Bwin. ein Vorlageantrag innerhalb offener Frist mit folgender Begründung eingebracht:

Zum Mietobjekt G werde mitgeteilt, dass es unmöglich gewesen sei, einen Mieter zu finden. Es sei daher nach der Renovierung ein Verkauf angestrebt worden. Der erste Vermittlungsauftrag wurde am 4. 7.2000 an P-Immobilien, erteilt. Dies habe zu keinem Erfolg geführt. Der nächste Vermittlungsauftrag sei an H-Immobilien erfolgt (vgl. Beilage). Diese Immobilienfirma sei mit Jahresende 2002 aufgelöst worden und habe auch keinen Käufer finden können. Im selben Haus seien noch 3 Wohnungen frei. Auch der Besitzer und Hausmeister, Herr L., habe schon seit Jahren versucht, auch ihre Wohnungen mit seinen mitzuverkaufen. Auch dies ohne Erfolg. Ihr wurde mitgeteilt, dass neue Wohnungen stark gefördert würden und daher alte Wohnungen derzeit fast unvermittelbar wären. Eine Vermietung hätte sie wegen des Verkaufs nicht in Betracht gezogen. In der Beilage erhalten Sie Kopien des Vermittlungsauftrages Profi-Immobilien sowie H-Immobilien.

Zum Mietobjekt H werde mitgeteilt, dass es ihr nicht möglich gewesen sei, die Wohnung zu vermieten. Die Wohnung bestehe aus einem Raum und sei deshalb derzeit nicht gefragt, da Sie nur für Personen ohne Kinder geeignet sei.

Im Juni 2000 sei ein Wasserschaden bei der Nachbarwohnung aufgetreten. Es sei eine monatelange Sanierung auch ihrer Wohnung, die mitbetroffen gewesen sei, durchgeführt worden. Es seien wieder Schimmelflecken aufgetreten. Da sich die Versicherung geweigert habe, diese abzudecken, habe sie schriftlich am 5.11.2002 Herrn Dr. P mit der Erledigung beauftragt. Die Wohnung sei noch immer unbewohnbar! Zur Information lege sie ein Schreiben von Z-K vor, aus dem der Schadensfall hervorgehe. Eine Abfindung habe sie noch nicht erhalten. Ebenso werde in der Beilage eine Reklamation vom 30.3.2001 an die Hausverwaltung vorgelegt.

Aus vorgenannten Gründen bitte sie ihrer Berufung stattzugeben und bedanke sich für die positive Erledigung im Voraus.

Sie habe die am 18.08.2003 den gesamten Rückstand von 18.321,25 Euro mit Vorbehalt einbezahlt und bitte, ihr Guthaben auf das Konto bei der W-Bank, BLZxyx, zu überweisen.

Mit Schriftsatz der Abgabenbehörde II. Instanz v. 03.07.2008 wurde die Bwin. ersucht bekanntzugeben, wie der derzeitige Stand bei den Wohnungen sei.

Eine schriftliche Vorhaltsbeantwortung erfolgte nicht.

Im Telefonat v. 08.08.2008 teilte die Bwin mit, dass das Berufungsbegehren hinsichtlich des Mietobjektes Gmunden nicht mehr aufrechterhalten werde. Sie habe vor, die Wohnung in Gmunden zu verkaufen. Diesbezüglich erfolge eine Zustimmung der Bwin. zur Liebhabereibeurteilung der Abgabenbehörden. Hinsichtlich des Mietobjektes Haid werde jedoch darauf verwiesen, dass diese Wohnung seit dem Jahre 2004 wiederum vermietet sei. Für diese Wohnung werde das Berufungsbegehren aufrechterhalten.

Eine neuerliche Überprüfung des Falles wurde ihr anlässlich des Telefonates mit dem Referenten zugesagt. Insbesondere wird dabei der Tatsache der Wiedervermietung der Wohnung in H ab März 2004 besonderes Augemerck zu schenken sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs. 2 leg.cit. normiert:

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Nach der **Liebhabeverordnung idF BGBl 1993/33** (in der Folge mit LVO abgekürzt) wird Liebhaberei bei einer Betätigung angenommen, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO) oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO), oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO).

Liebhabeurteilung bei Eigentumswohnungen:

Gegenständlich zu beurteilende Vermietungstätigkeit wurde vor dem 14.11.1997 begonnen (Vermietungsbeginn hinsichtlich der zu beurteilenden Wohnungen war das Jahr 1994 bzw. das Jahr 1995). Die vorliegende Streitfrage ist daher ausschließlich nach der Liebhabeverordnung, BGBl. Nr. 1993/33, **LVO** zu lösen.

Beurteilungseinheit

Als Beurteilungseinheit ist also im Regelfall die **einzelne Eigentumswohnung** anzusehen.

Dies gilt insbesondere für

- verschiedene Eigentumswohnungen (auch wenn sie sich in einem Haus befinden),

- einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus, die an verschiedene Personen vermietet sind oder

- unterschiedliche und voneinander unabhängige, wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 529 und 340 ff zu § 2 LVO).

In seinem Erkenntnis vom 24.4.1997, 94/15/0126, führte der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich aus:

Im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen; auch einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind einer getrennten Beurteilung zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 19.2.1987, 85/14/0142, vom 28.10.1992, 88/13/0006, vom 2.3.1993, 92/14/0182, und vom 20.12.1994, 89/14/0075).

Eine einheitliche Betrachtungsweise könnte - wie der Gerichtshof im oben zitierten Erkenntnis vom 28.10.1992, 88/13/0006, ausgeführt hat - nur dann geboten sein, wenn mehrere Mietobjekte bei Eigentümeridentität Gegenstand **einheitlicher** vertraglicher Abmachungen betreffend die Erzielung der Mieteinnahmen wären, oder in einem sonstigen engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stünden.

Im Erkenntnis vom 20.12.1994, 89/14/0075, hat der Gerichtshof näheres wie folgt ausgeführt:

Der belangten Behörde ist zwar zuzustimmen, wenn sie darauf hinweist, dass grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen ist, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht, dass dieser Grundsatz insbesondere auch **für verschiedene Eigentumswohnungen** gilt und dass der Gerichtshof sogar einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus einer diesbezüglich getrennten Beurteilung unterzogen hat (vgl. das Erkenntnis vom 10. Februar 1987, 85/14/0142). Eine derartige getrennte Betrachtungsweise setzt aber regelmäßig voraus, dass die Objekte entweder an verschiedene Personen vermietet werden, oder dass auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.

Konkreter Fall

Dass die Vermietung der beiden Eigentumswohnungen als eine „steuerliche Einheit“ zu werten sei, wurde im Verfahren von der Bwin. nicht behauptet.

Indizien für eine einheitliche Bewirtschaftung ergeben sich aus der Aktenlage nicht.

Es war daher eine **getrennte Beurteilung der einzelnen Wohnungen** vorzunehmen.

„Kleine Vermietung“

Nach Ansicht des Referenten liegt bei der konkreten Betätigung der Bwin. – *unabhängig von der Anzahl der vermieteten Wohnungen* - eine sogenannte „**kleine Vermietung**“ vor.

Der 3 Wohnungs-Grenze, die die Liebhabereichtlinien 1997 (Abschnitt 12.1.) als Unterscheidungsmerkmal der „kleinen“ von der „großen“ Vermietung vorsehen, wird nicht gefolgt (vgl. auch Rauscher im Kurzschriftum, Grundlagen der steuerlichen Liebhaberei, „*kleine Vermietung*“ immer dann , wenn es sich um Gesamtheit von Wirtschaftsgütern handelt, die sich nach der Verkehrsauffassung insgesamt(und damit auch unabhängig von einer willkürlichen Anzahl Wohnungen)in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen) .

1. Eigentumswohnung Gmunden:

Diesfalls hat die Bwin. über Jahre hinweg die Nichterzielung von Einnahmen bzw.die daraus resultierenden Werbungskostenüberschüsse in Kauf genommen.

Ernsthafte Vermietungsbemühungen der Bwin?

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.06.2007, 2005/15/0069, gilt für Vermietungsbemühungen:

"Von einer Vermietungsabsicht ist allerdings dann nicht mehr auszugehen, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt".

Nach dem Erkenntnis des VwGH 08.02.2007, 2004/15/0079, steht es der Annahme der Ertragsfähigkeit nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vorneherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Der Ausfall eines Mieters oder auch mehrerer Mieter stellt nach Meinung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates ein gewöhnliches Risiko dar. Nicht jegliche bei einer

Vermietungstätigkeit auftretende Schwierigkeit rechtfertigt beispielsweise für sich bereits auch die Einstellung einer Betätigung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen. Bei Auftreten von Schwierigkeiten am Markt durch Überangebot und geringe Nachfrage ist **entschiedenes Handeln** gefordert. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte die Bwin. die Miete für die Wohnung auf ein solches Ausmaß reduzieren müssen, dass sich dadurch die Chance zur Gewinnung eines neuen Mieters wesentlich erhöht hätte.

Liebhabelei ist nur dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert (Erkenntnis des VwGH v.16.01.2007, 2003/14/0022, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 2 Abs. 2 u. § 2 Abs. 3 EStG 1988).

Die Wohnung in Gmunden war seit dem Jahr 1997, also mittlerweile über 10 Jahre nicht mehr vermietet. Verkaufsabsichten wurden bereits im Jahre 2000 und in der Folge immer wieder geäußert, zuletzt im Telefonat v. 08.08.2008.

Solange sich ein Stpfl. **ernsthaft und nachhaltig um die Vermietung einer leer stehenden Wohnung bemüht**, ist nicht von einer endgültigen Aufgabe der Vermietungsabsicht auszugehen; dies gilt selbst bei Anbieten der Wohnung zum Verkauf (BFH BStBl 2003 II 940).

Bei dieser Sachlage gesteht selbst die Bwin. ein, dass dieser Berufungspunkt nicht mehr aufrecht zu halten ist (**endgültig Liebhabelei** für die Wohnung Gmunden- vgl. Telefonat v. 08.08.08). Der Vorhalt v. 03.07.2008 wird nicht mehr beantwortet. Eine schriftliche Einschränkung des Berufungsbegehrens erfolgte nicht.

Aufgrund der Zustimmung der Bwin. zu diesem Punkt wird vom Referenten auf weitergehende Ausführungen verzichtet.

2. Mietobjekt H-

Folgende Einnahmen/Werbungskostenüberschüsse lassen sich diesbezüglich aus den Beilagen zu den Steuerklärungen für die Jahre 1994 bis 2003 entnehmen:

Jahr	Werbungskostenüberschuss/Einnahmenüberschuss
	ATS
1994	+ 5.896,68
1995	+ 9.688,48

1996	+ 49.079,80
1997	- 25.553,64
1998	- 15.027,13
1999	-26.362,71
2000	-24.091,62
2001 (Berufszeitraum)	-27.417,63
	€
2002	-1.774,70
2003	-1.943,27
Werbungskostenüberschuss	-104.748,15 ATS
Werbungskostenüberschuss	-7.612,34 €

Vermietung seit März 2004

Die offenbar verstärkten Vermietungsbemühungen waren schließlich auch im März 2004 erfolgreich. Dies wurde auch im Schriftsatz v. 13.07.2005 anlässlich der Abgabe der Steuerklärungen für die Jahre 2002 und 2003 bekannt gegeben („durchgehende Vermietung der Wohnung H seit März 2004“).

	Lt. Erklärung	€
2004	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-2.609,75
2005	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	+ 1.179,54
2006	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	+ 1.649,32

Für das Jahr 2007 bzw. für das Jahr 2008 liegen die Ergebnisse noch nicht vor.

De Referent führt in diesem Zusammenhang aus:

Aus der Vermietung der Wohnung H wurde im Zeitraum 1994 bis 2003 (10 Jahre) insgesamt ein negativer Werbungskostenüberschuss erzielt (ca. –ATS 104.000).

Es darf dabei nicht übersehen werden, dass **nur 3 Jahre lang Mieteinnahmen** aus diesem Objekt (und zwar 1994: ATS 10.230,00, 1995: ATS 45.900,00 und 1996: ATS 85.700) erzielt wurden.

Seit dem Jahre 1997 bis einschließlich Februar 2004 wurden allerdings **keine Mieteinnahmen mehr** erzielt. Dabei handelt es sich immerhin um einen Zeitraum von 7 Jahren und 2 Monaten, in denen das Objekt nicht vermietet werden konnte. Als Ursache der Unvermietbarkeit wurde von der Bwin. ein Schadensfall im Jahre 2000 angegeben. Nachweise dafür wurden von der Bwin. Zwar erbracht, jedoch muss ein Vermieter am Markt *raschest* reagieren (schnelle Beseitigung des Schadens, weil auch derartige Vorkommnisse bei einer Vermietung nichts Ungewöhnliches und damit gewöhnliches Risiko darstellen). Damit liegt - ähnlich wie zu Punkt 1 Eigentumswohnung G ausgeführt - kein marktgerechtes Vermieterverhalten zumindest bis zum Jahre 2003 vor. Das - über einen Zeitraum von mehr als 7 Jahren - leer Stehen lassen einer Wohnung ist sicherlich als zu lange anzusehen, um von einer *einkunftsquellen begründenden* Vermietungstätigkeit sprechen zu können.

Das „*Band der Vermietung*“ riss - bildlich gesprochen - durch die insgesamt über 7 Jahre dauernde Unterbrechung in 2 Teile.

Dies ist nach Ansicht des Referenten mit einer Einstellung der Betätigung vergleichbar. So ist z.B. eine Unterbrechung der Betätigung durch Privatnutzung des Wirtschaftsgutes bei einer Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO einer Einstellung gleichzuhalten (E 25.1.1995, 93/15/0101), ÖStZB 1995, 559 -siehe auch Doralt/Renner im Kommentar zum EStG 1988, zu § 1 Abs. 2 LVO, RZ 457, 8. Lfg (Jänner 2004), Pkt. 5. Betätigungen mit Liebhabereicharakter).

Doralt/Renner führen weiters in der *RZ 475* aus:

b) Abgeschlossener Betätigungszeitraum

*Bei einem "abgeschlossenen Betätigungszeitraum" wird eine Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet (**zB durch Einstellung der Betätigung** oder durch Übertragung der Einkunftsquelle). Diese Beendigung hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgelaufenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen (E 24.6.1999, 97/15/0082, ÖStZB 1999, 729).*

*Dieselben zur **Änderung der Bewirtschaftung**:*

Als Änderung der Bewirtschaftung ist nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements (E 31.1.2001, 95/13/0032, 0033, ÖStZB 2000, 223) zu verstehen. Ob eine Bewirtschaftung geändert oder beibehalten wird, ist an Hand eines von vornherein erstellten Planes zu beurteilen (E 21.12.1999, 95/14/0116, ÖStZB 2000, 215 zur Wohnungsvermietung).

Eine solche Änderung liegt dann vor, wenn

*- zwar weiterhin eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO vorliegt (dh. Beibehaltung des Erscheinungsbildes), **nunmehr aber Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, dh. die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.***

Zusammenfassung

Es war daher von einer Änderung der Bewirtschaftungsart, die eine Zweiteilung in Zeiträume von 1994 bis 2003 (Liebhaberei) und ab 2004 (vorläufig als Einkunftsquelle) nach Ansicht des Referenten rechtfertigt, auszugehen.

Nach Ansicht des Referenten wurde ab März 2004, dem Zeitpunkt der Neuvermietung der Wohnung H , ein *neuer „Beobachtungszeitraum“* ausgelöst.

Aus der zunächst erfolglosen Betätigung (abgeschlossener Zeitraum 1994 bis 2003) könnte sich - aller Wahrscheinlichkeit nach - eine Einkunftsquelle entwickeln.

Das oben dargelegte Zahlenmaterial, insbesondere die seit dem Jahr 2005 auftretenden positiven Jahresüberschüsse, lassen diesen Schluss zu.

Ist nach Änderung des wirtschaftlichen Engagements weiterhin ungewiss, ob tatsächlich eine Einkunftsquelle vorliegt, ist gegebenenfalls eine Prognoserechnung zu erstellen (RME, ÖStZ 1993, 370).

Die objektive Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1993 bildet dabei den Beurteilungsmaßstab.

§ 1 Abs. 2 LVO 1993 normiert bei der Vermietung von Eigentumswohnungen die widerlegliche Liebhabereivermutung.

Diese kann jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO dann ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Absehbarkeit des Totalgewinnzeitraums (§ 2 Abs. 4 LVO)

Um eine verlustbringende Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO entgegen der bestehenden Liebhabereiannahme als Einkunftsquelle qualifizieren zu können, muss der Zeitraum, in dem ein wirtschaftlicher Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwirtschaftet werden kann, "absehbar" sein (§ 2 Abs. 4 LVO; vgl auch Pkt 16.1.1 LRL). "Absehbarkeit" schließt zwar längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus, der Zeitraum darf aber keine nahezu unbegrenzte zeitliche Dimension aufweisen (E 3.7.1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397) und wird "nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche

Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert" (E 22.10.1996, 95/14/0146, ÖStZB 1997, 587- vgl. auch Doralt /Renner aaO in RZ 472 und RZ 473).

Absehbarer Zeitraum

Als noch absehbar gilt bei „kleiner Vermietung“ ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung (neuer „Beobachtungszeitraum“ hier gerechnet ab dem Jahre 2004).

Hinweis

Die Abgabenbehörde I. Instanz könnte dabei gegebenenfalls vom verfahrensrechtlichen Instrument gem. § 200 Abs. 1 BAO Gebrauch machen.

Diese Alternative (vorläufig Einkunftsquelle) wird als die wahrscheinlichere angesehen, betrachtet man doch die jährlich steigenden Mieterträge (€ 2.000 im Jahre 2004, € 2.400 im Jahre 2005 und € 4.021,79 im Jahre 2006).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen im **Berufsungszeitraum 2001** (wie in der Berufungsvorentscheidung v. 18.07.2003) ATS 330.354,20.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

1 Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 11. August 2008