



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Verlassenschaft nach Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 6. Februar 2004 und vom 8. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch J.L., vom 29. Jänner 2004 und vom 4. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2001, sowie Änderung gemäß § 295a BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Änderung gemäß § 295a BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bw. erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von diversen Liegenschaften.

Aus den eingereichten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen** ergibt sich das Objekt Straße 6 betreffend folgendes Bild:

	1993	1994	1995	1996
Überschuss	-458.903,82	-368.017,35	-326.829,20	-463.918,08
Einnahmen	0,00	0,00	0,00	42.054,54
Zinsen	447.777,72	352.426,26	323.904,19	346.541,89
Instandhaltung	0,00	0,00	0,00	98.239,10

AfA	1.134,00	1.134,00	2.163,33	27.675,00
	1997	1998	1999	2000
Überschuss	-135.096,92	-187.678,68	-243.774,88	-190.708,75
Einnahmen	161.763,61	77.054,49	19.263,64	0,00
Zinsen	150.119,05	141.916,55	117.337,05	137.224,50
Instandhaltung	33.998,66	24.131,24	24.375,27	2.525,00
AfA	53.539,00	53.539,00	53.536,00	0,00
	2001	2002		
Überschuss	-177.841,65	-1.006,50		
Einnahmen	0,00	0,00		
Zinsen	128.112,33	0,00		
Instandhaltung	556,49	239,18		
AfA	0,00	0,00		

Folgende Tabelle wurde mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 eingereicht:

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Hauses Straße 6	
1986	2,058.181,23 S
1987	163.312,45 S
1988	142.641,91 S
1989	1.198,40 S
1990	1.177,00 S
1992	200,00 S
1994	134.622,21 S
1995	17.183,16 S
1996	953.060,00 S

Mit **Schreiben vom 7. Dezember 1994** wurde von Bw. unter anderem ausgeführt, dass es betreffend Geschäftsräumen kaum Nachfrage geben würde, aber ein großes Angebot an leerstehenden Lokalitäten. Dies hätte zur Folge, dass die Mietpreise stark fallen würden.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 13. Mai 1996 wurde Bw. unter anderem aufgefordert, im Hinblick auf gegenständliche Liegenschaft bekannt zu geben, ab wann ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei und eine Prognoserechnung einzureichen.

Mit **Schreiben vom 16. August 1996** wurde wie folgt geantwortet:

Ab August 1996 würden circa 50% des Hauses Straße 6 zu einer Nettomiete von 13.000,00 S

vermietet werden. Im kommenden Jahr 1997 seien für das ganze Objekt circa 25.000,00 S netto an Mieteinnahmen zu erwarten. Wie man aus den Jahresabschlüssen der vergangenen Jahre ersehen könne, werde das Darlehen durch die übrigen Mieteinnahmen laufend abgebaut, sodass für das nächste Jahr bereits mit einem Einnahmenüberschuss auch hinsichtlich des Hauses Straße 6 gerechnet werden könne.

Mit **Schreiben vom 8. Jänner 1998** wurde durch Bw. wie folgt ausgeführt:

Die Prognoserechnung für das Mietobjekt Straße lasse bis zum Jahr 2015 einen Gesamtüberschuss in Höhe von rund TS 600 erwarten. Die für die Prognoserechnung zugrunde liegenden Prämissen würden beinhalten:

1. eine Option zur neuen Liebhabereiverordnung
2. den Neubeginn des Gesamtüberschussermittlungszeitraumes im Jahr 1993
3. Valorisierung aller Einnahmen und Ausgaben im Betrachtungszeitraum mit 2% jährlich
4. die Anwendung des aktuellen Zinssatzes für das entsprechende Darlehen in Höhe von 6,75%.

Dem Beginn des in der Prognoserechnung unterstellten absehbaren Zeitraumes im Jahre 1993 würden die Begründungen für die VwGH-Erkenntnisse vom 3.7.1996, 93/13/0171 sowie 92/13/0139, zu Grunde liegen. Nach diesen Erkenntnissen sei ein in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteter Erfolg nicht mehr Tatbestandsmerkmal. So genannte Unwägbarkeiten der Einkunftsquelle selbst (unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter, etc.) könnten auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Solche Verluste dürften nicht unbeachtet werden bzw. bleiben. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach Außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach Erfolg gelte als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften.

Seitens Bw. seien solche Unwägbarkeiten aufgetreten. Dieser hätte im Jahr 1986 die Grundstücke samt Bauwerk in der Straße erworben, um darauf ein Geschäftslokal für einen Lebensmittelmarkt zu errichten. Entsprechende Vertragsverhandlungen seien mit der A.AG sowie mit der B.GmbH geführt worden. Der Mietvertrag zwischen Bw. und der B.GmbH wäre seinerzeit unterschriftsreif gewesen. Die entsprechenden Pläne seien bereits am 28. November 1990 bei der Marktgemeinde X zur Vorprüfung eingereicht worden. Mit Bescheid vom 17. Februar 1992 sei Bw. die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohn- und Geschäftsgebäudes auf dem Grundstück Nr. 26266/33 EZ 634 X erteilt worden. Gegen diesen Bescheid sei jedoch von einem Anrainer in der offenen Frist die Berufung erhoben

worden. Dieser Umstand hätte zu Komplikationen und Verzögerungen geführt, worauf die B.GmbH von der Anmietung Abstand genommen hätte. Da durch diese Rechtsstreitigkeiten die Bewerber für die Anmietung eines Lebensmittelmarktes verloren gewesen wären, hätte Bw. versucht, durch Umbau und Sanierung des Gebäudes eine Vermietung zu Wohnzwecken zu erreichen. Dieser Umbau sei von 1993 bis 1995 vorgenommen worden. Seit 1996 würden die Wohnungen in der Straße auch vermietet.

Besonders verwiesen werde auf das Erkenntnis des VwGH 92/13/0139. Diesem Erkenntnis liege folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Berufungswerber hätte unter Einsatz von Fremdkapital Geschäftsräume erworben und sie seit März 1985 an eine KG vermietet. Die vereinbarte Miete würde zu einem Einnahmenüberschuss geführt haben, die Mieterin wäre aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht in der Lage gewesen, mehr als einen Bruchteil der Mietzinse zu bezahlen. Im Dezember 1986 hätte der Berufungswerber die Liegenschaft veräußert und mit dem Erlös die Darlehensschuld abgedeckt. Es wäre ein Totalverlust aus der Vermietung entstanden. Der VwGH hätte nunmehr den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, mit dem die Vermietung als Liebhaberei qualifiziert worden wäre. Soweit die Behörde die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung ausgeschlossen hätte, hätte ihre Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht standgehalten. Die vereinbarten Mietzinse würden zu laufenden Einnahmenüberschüssen geführt haben, was aber den Mietanfall anlangen würde, sei die Behörde nicht auf das Vorbringen des Berufungswerbers eingegangen, dass ein Sanierungskonzept für die Mieterin bestanden haben würde. Die Behörde würde weder festgestellt haben, dass das Sanierungskonzept aussichtslos gewesen sein würde, noch dass im Fall des Greifens dieses Konzeptes die Vermietung in absehbarer Zeit nicht zu einem Gesamtüberschuss geführt haben würde. Weil der Berufungswerber innerhalb eines Jahres nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit des Mieters sein Vermietungsprojekt durch Veräußerung der Liegenschaft beendet habe, liege kein Indiz für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht vor. Würde eine objektiv ertragsfähige Tätigkeit aufgenommen und sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Mieters nicht einstellen, so wäre Liebhaberei nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion (hier: Veräußerung des Objektes) dokumentiere.

Im Fall Bw. liege kein Indiz für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht vor, denn durch die Vermietung des Lebensmittelmarktes würde jedenfalls ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet worden sein. Bw. hätte ebenfalls sofort reagiert und sich anstelle eines Verkaufes und der dadurch bedingten steuerlich beachtenswerten Realisierung eines Totalverlustes jedoch

entschlossen, die gegenständliche Liegenschaft zu Wohnzwecken umzubauen, um die Gesamtinvestition zu einem positiven Ende zu führen. Daher wäre in der vorliegenden Prognoserechnung für die Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO idF 1997 ein absehbarer Zeitraum von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ab dem Jahre 1993 zu unterstellen.

Beigelegt wurden zwei **Prognoserechnungen** ab dem Jahr 1995, der Zinssatz Valorisierung Einnahmen/Werbungskosten würde 2% betragen, der Bankzinssatz einmal 6,75%, einmal 5,0%. Einmal würde im Jahr 2010, einmal im Jahr 2012 ein Gesamtüberschuss erreicht werden.

Bankzinssatz 6,75%:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Einnahmen		168.000	171.360	210.787	215.003	219.303
Werbungskosten		60.000	61.200	62.424	63.672	64.946
Abschreibung		37.778	37.778	37.778	37.778	37.778
Zinsaufwand		193.033	172.975	151.520	128.571	104.024
Überschuss	-1.153.750	-122.811	-100.593	-40.935	-15.019	12.555
Gesamtüberschuss	-1.153.750	-1.276.561	-1.377.154	-1.418.089	-1.433.108	-1.420.553

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Einnahmen	223.689	228.163	232.726	237.380	242.128	246.971
Werbungskosten	66.245	67.570	68.921	70.300	71.706	73.140
Abschreibung	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778
Zinsaufwand	77.768	49.684	19.645			
Überschuss	41.898	106.382	106.382	129.303	132.644	136.053
Gesamtüberschuss	-1.378.655	-1.199.142	-1.199.142	-1.069.839	-937.195	-801.142

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Einnahmen	251.910	256.948	262.087	267.329	272.675	278.129
Werbungskosten	74.602	76.095	77.616	79.169	80.752	82.367
Abschreibung	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778
Zinsaufwand						
Überschuss	139.530	143.076	146.693	150.382	154.145	157.984
Gesamtüberschuss	-661.613	-518.537	-371.844	-221.462	-67.317	90.667

	2013	2014	2015			
Einnahmen	283.692	289.365	295.153			
Werbungskosten	84.014	85.695	87.409			
Abschreibung	37.778	37.778	37.778			
Zinsaufwand						
Überschuss	161.899	165.893	169.966			
Gesamtüberschuss	252.566	418.459	588.425			

Bankzinssatz 5,0%

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Einnahmen		168.000	171.360	210.787	215.003	219.303
Werbungskosten		60.000	61.200	62.424	63.672	64.946
Abschreibung		37.778	37.778	37.778	37.778	37.778

Zinsaufwand		135.832	118.235	99.739	80.296	59.859
Überschuss	-1.153.750	-65.610	-45.853	10.846	33.256	56.720
Gesamtüberschuss	-1.153.750	-1.219.360	-1.265.213	-1.254.367	1.221.111	-1.164.391
	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Einnahmen	223.689	228.163	232.726	237.380	242.128	246.971
Werbungskosten	66.245	67.570	68.921	70.300	71.706	73.140
Abschreibung	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778
Zinsaufwand	38.376	15.794				
Überschuss	81.290	107.021	126.027	129.303	132.644	136.053
Gesamtüberschuss	-1.083.101	-976.080	-850.053	-720.750	-588.106	-452.053
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Einnahmen	251.910	256.948	262.087	267.329	272.675	278.129
Werbungskosten	74.602	76.095	77.616	79.169	80.752	82.367
Abschreibung	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778	37.778
Zinsaufwand						
Überschuss	139.530	143.076	146.693	150.382	154.145	157.984
Gesamtüberschuss	-312.524	-169.448	-22.755	127.627	281.772	439.756
	2013	2014	2015			
Einnahmen	283.692	289.365	295.153			
Werbungskosten	84.014	85.695	87.409			
Abschreibung	37.778	37.778	37.778			
Zinsaufwand						
Überschuss	161.899	165.893	169.966			
Gesamtüberschuss	601.655	767.548	937.514			

Wie die angeführten Einnahmen und Werbungskosten zustande kommen, geht aus dem Vorbringen nicht hervor.

Mit **Schreiben vom 8. September 1999** wurde wie folgt mitgeteilt:

Bw. hätte im Dezember 1996 mit Wirkung ab 1. Jänner 1997 einen Fruchtgenussvertrag mit seiner Gattin sowie seinen beiden Söhnen abgeschlossen. In diesem Vertrag würde Bw. seiner Gattin einen 30%igen und seinen beiden Söhnen einen 25 bzw. 20%igen Fruchtgenuss an seinen Liegenschaften einräumen.

Da jedoch die Fruchtgenussberechtigten niemals Last und Vorteil sowie Nutzungen und Rechte gemäß Vertrag aus diesem Fruchtgenussvertrag geltend gemacht hätten bzw. geltend machen konnten, werde beantragt, die für das Jahr 1997 ermittelten Einkünfte zu 100% bei Bw. zu veranlagern.

Laut Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurden in Summe 39.349,90 S Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wobei auf das gegenständliche Objekt minus 177.841,65 S entfallen würden.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 14. Mai 2003 wurde Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Bei näherer Durchsicht des Veranlagungsaktes habe festgestellt werden müssen, dass es seitens der Vermietung Straße 6 zu eklatanten Abweichungen gegenüber der vorgelegten Prognoserechnung gekommen wäre.

Nach Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben des genannten Objektes der Vorjahre hätte ebenfalls festgestellt werden müssen, dass es weder nach 12 bzw. 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss kommen könne.

Das Finanzamt sehe sich daher veranlasst, diese Einkunftsquelle nicht mehr als solche zu berücksichtigen.

Bw. werde aufgefordert, diesbezüglich eine Stellungnahme abzugeben.

Mit **Schreiben vom 5. Juni 2003** wurde wie folgt geantwortet:

Es sei richtig, dass es zu Abweichungen von der vorgelegten Prognoserechnung gekommen sei und es hätte sich daher auch Bw. zum Verkauf der Liegenschaft entschlossen. Mit Kaufvertrag vom 29. November 1999 sei ein Teil der Liegenschaft verkauft worden und es hätte somit infolge zu keinen weiteren Mieteinnahmen mehr kommen können.

Der Zahlungseingang für diesen Verkauf sei erst im Juni 2001 erfolgt. Auf dem bei Bw. verbleibenden Teil dieses Grundstückes sei beabsichtigt, ein neues Gebäude für Vermietungszwecke zu errichten.

Von Liebhaberei sei gemäß VwGH-Erkenntnis 92/13/0139 dann nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentieren könne.

Bw. hätte seinerzeit das Objekt in der Absicht erworben, es für einen Lebensmittelmarkt entsprechend zu adaptieren und zu vermieten. Die Baupläne sowie der diesbezügliche Schriftverkehr würden dem Finanzamt mit Schreiben vom 8. Jänner 1998 vorliegen. Zur ursprünglich geplanten Umsetzung sei es nicht gekommen infolge Einspruch eines Nachbarn und Bw. hätte infolge versucht, das Objekt durch Einbauten/Adaptierungen zu Wohnzwecken zu vermieten und nachdem er feststellen habe müssen, dass die Mieterträge nicht einmal ausreichen würden, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu bedienen, hätte Bw. wie oben geschildert das Grundstück ehest und bestmöglich verkauft, was zum Nachteil von Bw. nur für einen Teil davon möglich gewesen wäre.

Somit sei zweifelsfrei, dass für Bw. bei diesem Objekt weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen sei, auch wenn aus heutiger Sicht absehbar sei, dass dieses Projekt zu einem Totalverlust führen werde. Das Bemühen, noch einmal ein Gebäude zu errichten diene jedenfalls zur Reduktion des erlittenen Schadens für Bw..

Beigelegt wurde ein Kaufvertrag vom 29. November 1999, wonach Bw. die Liegenschaft EZ

634 Grundbuch X mit dem Grundstück 2666/33 Baufläche samt dem auf diesem Grundstück errichteten Haus X, Straße 6, mit einem Ausmaß von 909 m² verkauft.

Als Kaufpreis wurde 2,300.000,00 S vereinbart, dieser würde binnen 21 Tagen nach Unterfertigung zu überweisen sein.

Das zu keinem grundbücherlich ersichtlich gemachten Bauplatz gehörende, nicht mitverkaufte und vom Gutsbestand abzutrennende Grundstück 2666/34 sei nicht bebaut, es werde auch nicht in ein solches einbezogen.

Auch das neu gebildete Grundstück 2666/37 sei nicht bebaut.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2001** vom 29. Jänner 2004 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 217.192,00 S festgesetzt.

Die gegenständlichen Einkünfte blieben außer Ansatz.

Begründet wurde dieser wie folgt:

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Beurteilungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ereignisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Ergebe sich, dass eine Betätigung in einer Art betrieben werde, die von vornherein auf Dauer keine Gesamtgewinne erwarten lasse, so liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt hätten, jedenfalls Liebhaberei vor. Werde eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 ein Gesamtgewinn zu erwarten gewesen wäre, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so sei für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen. Da im gegenständlichen Fall die Liegenschaft am 29. November 1999 verkauft worden sei und die Betätigung damit beendet worden sei, hätte die Vermietung des Objektes Straße 6 als Liebhaberei beurteilt werden müssen.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2004 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29. Jänner 2004 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Es sei richtig, dass es zu Abweichungen von der vorgelegten Prognoserechnung gekommen sei und es hätte sich daher auch Bw. zum Verkauf der Liegenschaft entschlossen. Mit Kaufvertrag vom 29. November 1999 sei ein Teil der Liegenschaft verkauft worden und es hätte somit infolge zu keinen weiteren Mieteinnahmen mehr kommen können. Der Zahlungseingang für diesen Verkauf sei erst im Juni 2001 erfolgt. Auf dem bei Bw. verbleibenden Teil des Grundstückes sei beabsichtigt, ein neues Gebäude für Vermietungszwecke zu errichten.

Von Liebhaberei sei gemäß VwGH-Erkenntnis 92/13/0139 dann nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentieren könne.

Bw. hätte seinerzeit dieses Objekt in der Absicht erworben, es für einen Lebensmittelmarkt

entsprechend zu adaptieren und zu vermieten. Die Baupläne sowie der diesbezügliche Schriftverkehr würden dem Finanzamt vom 8. Jänner 1998 vorliegen. Zur ursprünglich geplanten Umsetzung wäre es nicht gekommen infolge Einspruchs eines Nachbarn und Bw. hätte infolge versucht, das Objekt durch Einbauten/Adaptierungen zu Wohnzwecken zu vermieten und nachdem er feststellen habe müssen, dass die Mieterträge nicht einmal ausgereicht hätten, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu bedienen, hätte Bw. wie oben geschildert das Grundstück ehest und bestmöglich verkauft, was zum Nachteil von Bw. nur für einen Teil davon möglich gewesen wäre.

Somit sei zweifelsfrei, dass für Bw. bei diesem Objekt weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen sei, auch wenn aus heutiger Sicht absehbar sei, dass dieses Projekt zu einem Totalverlust führen werde. Das Bemühen, noch einmal ein Gebäude zu errichten, diene jedenfalls der Reduktion des erlittenen Schadens für Bw..

Mit Schreiben vom 10. März 2004 wurde obige **Berufung** wie folgt **ergänzt**:

Nachdem die Versuche von Bw., das Objekt an einen Lebensmittelmarkt zu vermieten, gescheitert wären, seien im Jahr 1995 und 1996 drei Kleinwohnungen adaptiert und vermietet worden. In den Folgejahren hätte festgestellt werden müssen, dass der Sanierungsbedarf im Bereich des Mauerwerkes und des Dachstuhles wesentlich höher gewesen wäre, als zu erwarten und Bw. hätte sich entschlossen, unverzüglich das Objekt zu verkaufen. Um das Objekt verkaufen zu können, hätten die überwiegend ausländischen Mieter gekündigt und somit das Objekt bestandsfrei gemacht werden müssen, wodurch sich die Abweichungen zur Prognoserechnung erklären würden. Mit dem Verkauf des Objektes seien mehrere Makler beauftragt worden und es hätte im November 1999 der Abschluss des Kaufvertrages nur für einen Teil des Objektes durchgeführt werden können.

Dazu wäre es notwendig gewesen, das Grundstück zu teilen und es hätte die Gemeinde für die Änderung des Bebauungsplanes vom Erstantrag am 15. November 1999 bis zur grundbücherlichen Durchführung laut Beschluss bis zum 18. Juni 2001 gebraucht, wodurch der vereinbarte und treuhändig hinterlegte Kaufpreis auch erst im Juli 2001 an Bw. zur Auszahlung gekommen sei. Insofern seien die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Werbungskostenüberschüsse jedenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

Im Falle einer Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat werde die Abhaltung einer Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Am 20. April 2004 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am 4. Oktober 2006 wurde folgender **Bescheid gemäß § 295a BAO** abgefertigt:

Gemäß § 295a BAO würden die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 abgeändert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden um die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Liegenschaft X, Straße 6, vermindert.

	1996	1997	1998	1999	2000
Einkünfte V & V bisher	497.241	205.132	-10.024	-2.336	59.707
plus Straße	<u>463.918</u>	<u>135.096</u>	<u>187.679</u>	<u>243.775</u>	<u>190.709</u>
Einkünfte V & V neu	961.159	340.228	177.655	241.439	250.416

Es würden sich somit folgende Abgabenschulden ergeben:

Jahr	Einkommensteuer	Betrag
1996	neu	420.752,00 S
	bisher	<u>-189.013,00 S</u>
	Nachzahlung	231.739,00 S
1997	neu	131.273,00 S
	bisher	<u>-70.549,00 S</u>
	Nachzahlung	60.724,00 S
1998	neu	58.468,00 S
	bisher	<u>5.915,00 S</u>
	Nachzahlung	64.383,00 S
1999	neu	87.643,00 S
	bisher	<u>2.871,00 S</u>
	Nachzahlung	90.514,00 S
2000	neu	89.009,00 S

	bisher	<u>-15.935,00 S</u>
	Nachzahlung	73.074,00 S

Die Neuberechnung sei aus den Beilagen ersichtlich.

Nach § 295a BAO könne ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang des Abgabenanspruches habe.

Die Ergebnisse der Vermietung der Liegenschaft Straße 6 wären von Beginn an negativ gewesen. Außerdem sei die Liegenschaft im Jahr 1999 veräußert worden. Die Werbungskostenüberschüsse seien bis zum Jahr 2001 (Zufluss des Kaufpreises) geltend gemacht worden.

Dies stelle gemäß § 295a BAO ein nachträgliches Ereignis dar, welches eine nicht geringfügige abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe.

Wie bereits in der Begründung im Einkommensteuerbescheid 2001 angeführt, komme es zu einer erheblichen Abweichung gegenüber der beim Finanzamt am 16. August 1996 eingereichten Prognoserechnung (Überschüsse hätten bereits ab dem Jahr 1996 erzielt werden sollen). Insgesamt seien im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum

Werbungskostenüberschüsse in Höhe von circa 2,300.000,00 S erzielt worden. Eine Änderung gemäß § 295a BAO wäre daher betreffend die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 durchzuführen gewesen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft Straße 6 seien mangels Nichterzielbarkeit von Überschüssen als Liebhaberei beurteilt worden.

Beigelegt wurden die vollständigen Berechnungen der Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000.

Mit Schreiben vom 10. November 2006 wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Abgabenverfahrensrechtlich sei die Anwendung des § 295a BAO nur dann zulässig, wenn

".....ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand und den Umfang eines Abgabenanspruches hat". Dem Ereignisbegriff der zitierten Gesetzesstelle würden nur sachverhaltsändernde Geschehnisse unterfallen. Der Verkauf der Liegenschaft im Jahr 1999 bzw. der Zufluss des Kaufpreises im Jahr 2001 sei im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung bzw. Veranlagung beim Finanzamt offen gelegt und der Behörde somit zur Kenntnis gebracht worden.

Es sei also festzuhalten, dass sicherlich von keinem nachträglichem Ereignis auszugehen sei,

da seitens des Abgabepflichtigen bereits im Rahmen der Erstveranlagung sämtliche berücksichtigungswürdigen Tatbestände (insbesondere der Verkauf der Liegenschaft) der Behörde zur Kenntnis gebracht worden wären, damit diese nach amtswegiger rechtlicher Würdigung die Veranlagung durchführen könne.

Die Änderung des Bescheides gemäß § 295a BAO sei somit unzulässig, da keinerlei sachverhaltsändernde Geschehnisse zum Vorschein gekommen seien, durch die der in einem früher ergangenen Steuerbescheid erfasste Sachverhalt im Nachhinein verändert oder rückgängig gemacht werden habe können.

Da in unserem Fall kein abgabenrelevantes Ereignis vorliege, das erst nach der Entstehung der Steuerschuld eingetreten sei und in der Vergangenheit in der Weise wirke, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der veränderte Sachverhalt zu besteuern sei, hätte eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO zu unterbleiben.

In eventu sei materiellrechtlich vorzubringen, dass bei der Liebhabereibeurteilung darauf zu achten sei, dass so genannte Unwägbarkeiten der Einkunftsquelle selbst (unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler etc.) auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen könnten (begründend werde diesbezüglich auf die VwGH-Erkenntnisse vom 3.7.1996, 93/13/0171, und 92/13/0139 und andere verwiesen).

Solche Verluste dürften also nicht unbeachtet werden bzw. bleiben. Nicht der tatsächliche erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach Erfolg gelte als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften.

Seitens Bw. seien solche Unwägbarkeiten aufgetreten. Bw. hätte im Jahr 1986 die Grundstücke samt Bauwerk in der Straße erworben, um darauf ein Geschäftslokal für einen Lebensmittelmarkt zu errichten. Entsprechende Vertragsverhandlungen seien mit der A.AG sowie mit der B.GmbH geführt worden und es werde diesbezüglich auf die bereits umfassenden, an das Finanzamt übermittelten Unterlagen verwiesen. Jedenfalls wäre der Mietvertrag zwischen Bw. und der B.GmbH seinerzeit bereits unterschriftsreif gewesen. Die entsprechenden Pläne seien am 28. November 1990 bei der Marktgemeinde zur Vorprüfung eingereicht worden. Mittels Bescheid vom 17. Februar 1992 sei Bw. die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohn- und Geschäftsgebäudes auf dem Grundstück erteilt worden. Gegen diesen Bescheid sei jedoch von einem Anrainer Berufung erhoben worden. Dieser Umstand hätte zu Komplikationen und Verzögerungen geführt, worauf die B.GmbH von der Anmietung Abstand genommen hätte. Da durch diese Rechtsstreitigkeiten die Anwerber für die

Anmietung eines Lebensmittelmarktes verloren gewesen wären, hätte Bw. versucht, durch Umbau und Sanierung des Gebäudes eine Vermietung zu Wohnzwecken zu erreichen. Dieser Umbau sei von 1993 bis 1995 vorgenommen worden. Seit 1996 würden die Wohnungen in der Straße auch vermietet.

Aufgrund der Schwierigkeiten im Rahmen der Vermietung hätte sich Bw. im Jahr 1999 schließlich entschlossen, das Gebäude zu veräußern und es sei zur endgültigen Realisation dieses Verkaufes im Jahr 2001 gekommen. In diesem Zusammenhang würde besonders auf das VwGH-Erkenntnis 92/13/0139 verwiesen werden. Diesem Erkenntnis liege folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Berufungswerber hätte unter Einsatz von Fremdkapital Geschäftsräume erworben und sie an eine KG vermietet. Die vereinbarte Miete würde zu einem Überschuss geführt haben, die Mieterin wäre aber aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht in der Lage gewesen, mehr als einen Bruchteil der Mietzinse zu bezahlen. Der Berufungswerber hätte die Liegenschaft veräußert und mit dem Erlös die Darlehensschuld abgedeckt. Es wäre ein Totalverlust aus der Vermietung entstanden. Der VwGH hätte nunmehr den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, mit dem die Vermietung als Liebhaberei qualifiziert worden wäre.

Soweit die Behörde die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung ausschließe, würde ihre Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht standhalten. Die vereinbarten Mietzinse würden zu laufenden Einnahmenüberschüssen geführt haben, was aber den Mietausfall anlange, sei die Behörde nicht auf das Vorbringen des Berufungswerbers eingegangen, dass ein Sanierungskonzept für die Mieterin bestanden hätte. Die Behörde hätte aber weder festgestellt, dass das Sanierungskonzept aussichtslos gewesen sein würde, noch dass im Fall des Greifen dieses Konzeptes die Vermietung in absehbarer Zeit nicht zu einem Gesamteinnahmenüberschuss geführt haben würde. Weil der Berufungswerber innerhalb eines Jahres nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit des Mieters sein Vermietungsobjekt durch Veräußerung der Liegenschaft beendet habe, würde kein Indiz für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht vorliegen. Werde eine objektiv ertragsfähige Tätigkeit aufgenommen und würde sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Mieters nicht einstellen, so würde Liebhaberei nicht anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion (hier: Veräußerung des Objekts) dokumentiere.

Im Fall Bw. wäre nie ein Indiz für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen, denn durch die Vermietung des Lebensmittelmarktes würde jedenfalls ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet worden sein. Bw. hätte ebenfalls sofort reagiert und hätte sich an Stelle eines Verkaufs und der dadurch bedingten steuerlichen beachtenswerten Realisierung eines

Totalverlustes jedoch vorab entschlossen, die gegenständlichen Liegenschaften zu Wohnzwecken umzubauen, um die Gesamtinvestition einem positiven Ende zuzuführen. Aufgrund der Schwierigkeit der Vermietungstätigkeit resultierend aus dem Überangebot an Büro- und Wohnflächen sei von diesem Vorhaben jedoch rasch Abstand genommen worden und Bw. hätte im Jahr 1999 schließlich einen Käufer für das Objekt finden können. Aus dem oben Dargelegten gehe jedenfalls hervor, dass kein Indiz für das Fehlen von Gewinnerzielungsabsichten entdeckt werden könne. Der Steuerpflichtige hätte stets versucht, in seinem Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion größtmöglichen Nutzen zu erwirken.

Am 24. Jänner 2007 wurde die Berufung gegen den Änderungsbescheid gemäß § 295a BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am 19. September 2007 wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:
Es werde ersucht, bekannt zu geben, auf welches konkrete Ereignis iSd § 295a BAO die Änderung gestützt werde.

Mit **Schreiben vom 25. September 2007** wurde wie folgt geantwortet:

Von Bw. sei hinsichtlich der Vermietung Straße 6 in X eine Prognoserechnung eingereicht worden. Auf Grund dieser Prognoserechnung und der Tatsache, dass auf Grund von weiteren Vermietungen laufend ein Überschuss aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden wäre, seien vom Finanzamt endgültige Einkommensteuerbescheide für die berufungsgegenständlichen Jahre erlassen worden. Erst als die Liegenschaft Straße 6 (wenn auch laut Bw. nur teilweise) im Jahr 2001 endgültig, nämlich durch den Zufluss des Kaufpreises und der gemeinderechtlichen Bewilligung verkauft worden wäre, hätte das Finanzamt darin ein konkretes Ereignis gesehen, welches zur Änderung gemäß § 295a BAO geführt hätte, da mangels Erreichen der Überschussvorschau (Prognoserechnung), noch durch Eintreten von Unwägbarkeiten widerlegt hätte werden können.

Als unterstützende Grundlage für diese Entscheidung sei auch das Beispiel aus dem Einführungserlass zum § 295a BAO (siehe Ritz, SWK, 35/36/2003, S. 880, Punkt V.2, sowie Doralt, RdW, 2004/39) sowie die vom UFS Feldkirch ergangene Berufungsentscheidung RV/0144-F/05 herangezogen worden, wobei mitunter ein Abänderungsgrund gemäß § 295a BAO vorliege, wenn sich nachträglich im Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung eine Prognoserechnung als unrichtig herausstelle.

Mit Schreiben vom 19. September 2007 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber gerichtet:

“1.

Wann wurde die Liegenschaft Straße 6 erworben? Sämtliche diesbezüglich abgeschlossenen Verträge sind einzureichen.

In welchem Zustand war diese im Erwerbszeitpunkt?

Welche Anschaffungs- und Herstellungskosten sind seit dem Erwerb angefallen? Eine Gliederung nach Jahren und durchgeführten Maßnahmen im Groben ist einzureichen.

Wann ist das Objekt erstmals vermietet worden?

2.

Beschreiben Sie die Liegenschaft im Hinblick auf die Anzahl der Gebäude und deren Beschaffenheit (Größe, Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten, Stockwerke,...).

Sollten sich seit dem Erwerbszeitpunkt Änderungen ergeben haben, sind diese mit Zeitpunkt und Art der Maßnahme aufzulisten.

3.

Die Verträge, auf denen der geltend gemachte Zinsaufwand fußt, sind einzureichen.

Weshalb unterliegen diese so großen Schwankungen? Ein Tilgungsplan ab Beginn der Tätigkeit ist einzureichen.

4.

Laut Ihren Angaben wurde die Liegenschaft in der Absicht erworben, sie für einen Lebensmittelmarkt zu adaptieren.

Reichen Sie sämtliche Verträge bzw. Schriftverkehr betreffend die Vertragsverhandlungen mit potentiellen Mietern ein.

Benötigt werden die eingereichten Baupläne. Wann genau sind diese Pläne durch den Einspruch eines Nachbarn gescheitert? Dokumentieren Sie die Geschehnisse!

Wurde versucht, andere Mieter für die Geschäftsräumlichkeiten zu finden? Wenn ja, wäre diese Suche glaubhaft zu machen.

Wurde das Gebäude parifiziert?

Wann wurde das Objekt konkret adaptiert für Wohnzwecke und durch welche Maßnahmen?

Wie wurde versucht, Mieter zu finden?

Ab wann wurden welche Teile konkret vermietet?

Die Umgestaltung der Liegenschaft ist anhand von Plänen zu dokumentieren.

5.

Wann wurde beschlossen, die Liegenschaft zu verkaufen? Ab wann wurden Käufer gesucht und Verkaufsverhandlungen geführt? Wurde ein Makler beauftragt?

Welche Teile der Liegenschaft wurden im November 1999 verkauft? Wann wurde der Kaufgegenstand übergeben?

Wie wurde der verkaufte Teil von November 1999 bis Juni 2001 genutzt?

Wie wurden die nicht verkauften Teile seit November 1999 genutzt?

Laut Ihren Angaben sei geplant gewesen, ein neues Gebäude zu errichten. Wann wurde ein solches errichtet?

Wann wurde die Tätigkeit in Bezug auf die Liegenschaft Straße 6 konkret beendet?

6.

*Eine **Planungsrechnung** ist einzureichen, aus der der Zeitraum hervorgeht, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss **ab Beginn der Tätigkeit** geplant war.*

Diese hat sich an objektiven Maßstäben und realistischen Annahmen zu orientieren. Auf die konkrete Vermietbarkeit und die erzielbaren Mieterlöse ab Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung ist einzugehen.

Es sind alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung zuverlässig beurteilen lässt (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Wann hat sich oben angeführter Plan aus welchen Gründen inwiefern geändert?

7.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 23.11.2000, 95/15/0177) ist es am Steuerpflichtigen gelegen – wenn die Vermietung vorzeitig beendet wird – den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Im Sinne dieser Judikatur werden Sie nun aufgefordert, den angeführten Nachweis zu erbringen.“

Am 25. September 2007 wurde obiges Schreiben an die Amtspartei samt Antwort an den Berufungswerber versendet.

Mit **Schreiben vom 3. Dezember 2007** wurde von Bw. wie folgt geantwortet:

zu 1.:

Die Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 23. April 1986 erworben worden und es würde diesbezüglich das Original übersendet werden.

Das auf dem Grundstück stehende Haus sei Ende 1920 von einem Maurermeister aus X erbaut worden. Der Bauzustand wäre im Zeitpunkt des Erwerbes nicht Kriterium für die Anschaffung gewesen, sondern es wäre von jeher geplant gewesen, an diesem Standort eine Immobilie zu entwickeln, die einen Lebensmittelmarkt beherbergen solle.

Bezüglich der angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten würde auf das in der Anlage mitübermittelte Anlageverzeichnis verwiesen werden.

Der Baumeister hätte seinerzeit (etwa 1987) den Auftrag erhalten, einen Plan für einen

Verbrauchermarkt zu erstellen. Das bestehende Haus hätte in den Neubau einbezogen werden sollen. Noch vorhandene Pläne würden übersendet werden.

Nach den vorliegenden Unterlagen sei das teilsanierte Objekt erstmals 1996 vermietet worden (auch noch 1997, 1998 und anfangs 1999).

zu 2.:

Auf dem Grundstück hätten sich das so genannte Wohnhaus und das Nebengebäude befunden. Für das Wohnhaus siehe Planbeilage 2, Baubewilligung vom 22. Oktober 1928. Der Plan stamme von einem Baugeschäft. Das Objekt sei offenbar 1929 errichtet worden.

Dieses Wohnhaus, dessen Maße den vorgelegten Plänen zu entnehmen seien, hätte aus Erdgeschoß und Dachgeschoß bestanden. Der Vorbesitzer hätte sieben Kinder gehabt.

Das Nebengebäude sei 1972 von einem Baumeister errichtet worden. Dieses hätte ebenfalls aus Erdgeschoß mit Dachboden bestanden und ein Grundaussmaß von circa 9,5 m mal 7,25 m ausgewiesen (Beilage 3).

Veränderungen seit dem Erwerbszeitpunkt hätten sich insbesondere durch verschiedene Teilsanierungsmaßnahmen ergeben, welche, nachdem sich das Projekt Lebensmittelmarkt zerschlagen hätte, durch den Versuch der Vermietung und Verwertung des Objektes notwendig geworden wären. Durch diese Maßnahmen hätten dann zeitweise drei Wohneinheiten vermietet werden können.

Was das Nebengebäude anbelange, sei mehrmals versucht worden, eine Änderung der Nutzung zu Wohnzwecken zu erreichen. Die Baubehörde habe die Anträge aber immer abgelehnt.

zu 3.:

In der Anlage würden sämtliche Kreditverträge (Beilage 4) überreicht werden, welche bei der Bank eigens urgiert worden wären, sofern sie nicht mehr vorhanden gewesen sein würden.

Die Kreditverträge würden Finanzierungen aller Objekte von Bw. umfassen und es sei die Aufteilung der Zinsen pauschal nach der Summe der Anschaffungs- bzw. infolge auch Instandsetzungskosten erfolgt.

Ein Tilgungsplan könne nicht vorgelegt werden, jedoch würden den Kreditverträgen die jeweiligen Rückzahlungen entnommen werden können. Insgesamt sei festzuhalten, dass es durch laufende Sanierungsmaßnahmen bei allen Objekten von Bw. zu einer massiven Ausweitung des Obligos gekommen sei. Derzeit würden rund 6.000,00 € monatlich rückgeführt werden.

zu 4.:

Im Zuge diverser Betriebsprüfungen und Berufungseingaben sei bereits mehrfach nachgewiesen worden, dass es Verhandlungen mit potenziellen Mietern gegeben habe. Diese Verhandlungen seien in der Zeit zwischen 1987 und 1992 geführt worden. Von dem

diesbezüglichen Schriftverkehr sei nur mehr ein Teil greifbar, welcher in der Beilage 5 neuerlich zur Verfügung gestellt werde. Dieser Beilage sei zu entnehmen, mit welchen Unternehmen Kontakte aufgenommen worden wäre und aus Schriftverkehr, Zeitungsinseraten etc. sei sichtbar, dass hier ein entsprechendes Objekt entwickelt werden habe sollen. Als Beilage 6 werde diesbezüglich ein Entwicklungsplan der A.AG und als Beilage 7 der bereits unterschrittsreife Mietvertrag mit der Firma B.GmbH übermittelt.

Die vom Baumeister erstellten Pläne seien noch vorhanden und würden beigelegt werden (Beilage 8); eingereicht worden seien diese Pläne am 28. November 1990 beim Marktgemeindeamt und es sei um Vorprüfung ersucht worden.

Nach den Einsprüchen des Nachbarn (Berufung gegen den Baubescheid, Vorstellung, Bescheid des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung vom 16. Februar 1993 (Beilage 10), die erklärt haben würden, alle Instanzen auszuschöpfen) sei das Projekt nicht mehr weiter betrieben worden. Der Vertragspartner, die Firma B.GmbH, hätte aufgrund der Zeitprobleme infolge die Auflösung des Vertrages erklärt. Anmerkung: Später sei dieses Unternehmen von der Y.AG übernommen worden (Beilage 9).

Die Suche nach gewerblichen Mietern für die erst zu errichtenden Geschäftsräumlichkeiten sei fortgesetzt worden, sei aber letztendlich ohne Erfolg geblieben, da mit dem vermehrten Auftreten der Diskontmärkte, welche mindestens Parkflächen von 4.000 m² gefordert hätten, nicht mehr entsprochen werden konnte.

Es sei somit unzweifelhaft erwiesen, dass Bw. entsprechend dem VwGH Erkenntnis 92/13/0139 auf sich ändernde Bedingungen in der Absicht, einen Gewinn zu erzielen bzw. einen Verlust zu minimieren, entsprechend rasch reagiert hätte und daher eine Einkunftsquelle jedenfalls vorliegen würde.

Das Gebäude sei nicht parifiziert.

Nachdem die Bemühungen, einen gewerblichen Mieter zu finden, sich zerschlagen hätten, hätte Bw. versucht, durch die Nutzbarmachung von Wohnraum seinen inzwischen bereits erlittenen erheblichen Verlust zu begrenzen. Die Teilsanierung und Adaptierung der Wohneinheiten sei in den Jahren 1994 bis 1996 erfolgt, wie dem bereits übermittelten Anlageverzeichnis entnommen werden könne. In der Beilage 11 seien Entwurfspläne übermittelt worden, die im Erdgeschoß eine Errichtung von zwei kleinen Wohneinheiten und im Dachgeschoß eine Errichtung von einer Wohneinheit zeigen würden. Es seien Decken abgetragen worden, nicht isolierte Böden entfernt, Außenwandthermen installiert, Bäder eingebaut, der Dachstuhl repariert, die Elektroinstallation und das Dach erneuert und diverse Dämmungsmaßnahmen gesetzt worden.

Ab Oktober 1996 hätten dann die drei Wohneinheiten vermietet werden können.

zu 5.:

Das in der Zwischenzeit fast 80 Jahre alte Wohnhaus sei zu einem Fass ohne Boden für den Berufungswerber geworden (siehe auch die ständige Ausweitung des Kreditobligos), eine Steigerung der Mieteinnahmen sei aufgrund der Marktsituation nicht möglich gewesen. Unter diesen Aussichten sei bei Bw. der Entschluss Mitte 1998 gereift, sich von einem Teil der Liegenschaft zu trennen und es hätte Kontakte zu mehreren oberösterreichischen Maklern gegeben. Beauftragt worden sei letztendlich ein Büro in Wels. Jedoch hätten deren Bemühungen zu Verhandlungen mit dutzenden Interessenten zu keinem Abschluss geführt. Die daneben immer privat weiter betriebenen Versuche, einen Käufer zu finden, hätten den Berufungsweber schließlich zum Erfolg geführt. Der Kaufvertrag sei am 29. November 1999 abgeschlossen worden (Beilage 12) und werde in der Anlage ebenfalls ein Teilungsplan vom 25. Oktober 1999 übersandt (Beilage 13). Die Käufer hätten das Haus unmittelbar nach Vertragsabschluss bezogen. Die nicht veräußerten Teile der Liegenschaft (teilweise Baugrund, teilweise landwirtschaftlich genutzter Grund) hätten seit November 1999 keiner entsprechenden betrieblichen Nutzung zugeführt werden können, jedoch werde der Immobilienmarkt weiterhin aufmerksam beobachtet, um auch diese Teile der Liegenschaft einer Verwertung zuführen zu können.

zu 6.:

Eine Planungsrechnung von Beginn an (1986) könne nicht vorgelegt werden. Jedoch sei auf Basis des bereits abgeschlossenen Mietvertrages mit der B.GmbH und einer Nettomiete von 88,16 S je m² Nutzfläche und Monat bei einer geplanten Fläche von rund 800 m² sehr leicht und eindeutig erkennbar, dass dieses Objekt zu einem Gesamtüberschuss geführt haben würde, ohne weitere Berücksichtigung allfälliger Wohnungen im Obergeschoß. Darunter stelle man eine 6%-ige Rendite auf den Nettomietenertrag, so ergebe sich ein Investitionsvermögen von rund 14,080.000,00 S.

Im Zuge der Betriebsprüfung 1993 bis 1995 sei im Jänner 1998 eine Planungsrechnung für die Vermietung der Wohnungen erstellt worden. Die Mieterlöse hätten jedoch aufgrund des allgemeinen Gebäudezustandes nicht erzielt werden können und es hätten sich die Instandhaltungskosten wie oben bereits erwähnt ebenfalls äußerst ungünstig (Beilage 14) entwickelt. Was im Jahre 1998 nunmehr endgültig zum Entschluss der Teilverwertung der Liegenschaft geführt habe.

Alle weiteren Fragen zu Punkt sechs würden sich nach Ansicht von Bw. zweifelsfrei aus den vorbeantworteten Punkten und vorgelegten Unterlagen ergeben.

zu 7.:

Auch zu Punkt 7 könne nur wiederholt und auf die bereits ergangenen Berufungen verwiesen werden: Durch die vorgelegten Unterlagen sei eindeutig bewiesen, dass Bw. dieses Objekt in der Absicht erworben habe, ein Objekt zu errichten, um es einem Lebensmittelmarkt zu

vermieten. Dieses Projekt sei durch Nachbarrechte und das Widerrufen der Baugenehmigung zur Einstellung gebracht worden. Die danach erfolgten Einbauten und Adaptierungen zu Wohnzwecken hätten für eine Vermietung in der Zeit 1996 – teilweise 1999 gesorgt, wobei nach dem Erkennen, dass damit die in Zusammenhang mit diesem Projekt aufgenommenen Bankverbindlichkeiten niemals bedient werden könnten, das Grundstück einer bestmöglichen Verwertung im Sinne der Teilung und dem Verkauf der bestehenden Gebäude zurückgeführt worden wäre.

Nach dem Verkauf des Grundstückes im November 1999 sei die beantragte Grundstücksteilung erst 2001 (!!) im Grundbuch eingetragen worden und es sei der treuhändig hinterlegte Kaufpreis erst zu diesem Zeitpunkt an Bw. zur Auszahlung gelangt. Für diese zeitliche Verzögerung sei Bw. keinesfalls ein Verschulden anzulasten und es seien daher die Werbungskostenüberschüsse auch für diesen Zeitraum zweifelsfrei anzuerkennen. Warum die Grundstücksteilung nicht eher durchgeführt worden wäre, sei bei der damaligen Gemeinde X zu hinterfragen. Bw. würde jedenfalls den treuhändig hinterlegten Kaufpreis gerne zwei Jahre früher zur Bedienung der Bankverbindlichkeiten verwendet haben, als über eine Zinsenlast eine Steuerreduktion zu erreichen.

Aus heutiger Sicht könne noch nicht eindeutig beantwortet werden, ob Bw. auf dem noch verbliebenen Liegenschaftsteil noch einmal ein Gebäude errichten werde. Die Anzeichen würden eher auf eine Verwertung durch Verkauf deuten.

Aus all den vorgelegten Unterlagen, die über diesen langen Zeitraum noch zusammengetragen worden wären, sei eindeutig ersichtlich, dass es sich keinesfalls um eine auf einen kurzen Zeitraum beabsichtigte Vermietung gehandelt habe.

Beigelegt wurde unter anderem der Kaufvertrag betreffend den Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft vom 23. April 1986, diverse Bestätigungen über Kreditaufstockungen aus den Jahren 2006, 2005, 2003, 2002, 2001, 2000, 1999, 1997, 1996, Kreditverträge aus den Jahren 1994, 1988 und 1986 sowie der Kaufvertrag vom 29. November 1999.

Am 21. Juli 2008 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** abgefertigt:

“1.

Ab dem Jahr 1993 ist durch die Renovierung des gegenständlichen Gebäudes aufgrund der anschließend geplanten Vermietung von drei Wohnungen eine neue Tätigkeit eröffnet worden, die für die Berufungsjahre zu beurteilen ist.

Fraglich ist, ob es sich bei den drei Wohnungen um eine oder mehrere Beurteilungseinheiten iSd LVO handelt. Wesentlich ist dabei, ob diese unterschiedlich bewirtschaftet worden sind. Die Rechtsprechung des VwGH (20.12.1994, 89/14/0075, 29.1.1997, 97/13/0015, 24.4.1997, 94/15/0126, 23.1.1996, 95/14/0137) ist widersprüchlich, geht aber zum Teil davon aus, dass eine gesonderte Bewirtschaftung schon dann vorliegt, wenn die Wohnungen an verschiedene

Personen vermietet werden.

Für jede Wohnung ist Folgendes anzugeben: In welchen Zeiträumen wurde an wen vermietet? Mietverträge sind einzureichen. Weiters ist anzugeben, ob die Wohnungen befristet oder unbefristet vermietet wurden. Die Zeiträume, in denen die Wohnungen leer gestanden sind, sind anzugeben. Welche Preise pro Quadratmeter wurden wann erzielt?

Wie groß waren die Wohnungen jeweils, waren diese unterschiedlich ausgestattet bzw. vergleichbar im Hinblick auf den Renovierungsgrad? Welche Sanierungs- und Instandhaltungsarbeiten wurden ab dem Jahr 1993 konkret durchgeführt?

Wie haben sich die Werbungskosten bzw. Zinsen auf die drei Wohnungen verteilt?

Da laut Aktenlage keine Anhaltspunkte für einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Vermietung der drei Wohnungen vorliegen, geht der Senat davon aus, dass es sich um drei gesondert zu betrachtende Einheiten handelt.

Einzureichen sind daher Prognoserechnungen jeweils im Hinblick auf die drei zu beurteilenden Wohnungen ab dem Jahr 1993.

Sollten diese nicht eingereicht werden, geht der Senat davon aus, dass sich sowohl die Einnahmen, als auch die Werbungskosten mit identem Verhältnis zueinander auf die Einheiten aufteilen und in Summe gleich bleiben.

2.

Sollten die Wohnungen als eine Einheit zu beurteilen sein, wäre von einer so genannten großen Vermietung auszugehen. Als Ausnahme von dieser 3-Wohnungen-Regel wird bei Gebäuden, die sich insgesamt typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, kleine Vermietung anzunehmen sein (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 47). Sind die Wohnungen getrennt zu betrachten liegt jeweils eine kleine Vermietung vor.

Hingewiesen wird diesbezüglich auf die mit Schreiben vom 16. Dezember 1998 eingereichte Option iSd VO BGBl. II Nr. 358/1997. Diese ist nur für so genannte kleine Vermietungen anwendbar, wenn der maßgebliche Zeitraum vor dem 14. November 1997 begonnen hat (was im gegenständlichen Fall gegeben ist).

Der Senat geht daher davon aus, dass auch Ihrerseits eine kleine Vermietung angenommen wird.

3.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 8.2.2007, 2004/15/0079) steht der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Da der Behörde nicht bekannt sein kann, ob die Vermietung unbegrenzt geplant war bzw. zumindest bis zum

Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses oder nur für einen zeitlich begrenzten Zeitraum. Sie werden daher aufgefordert, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung (Betätigung ab dem Jahr 1993) nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

4.

Bei Vorliegen einer „kleinen“ Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

*Die mit Schreiben vom 8. Jänner 1998 eingereichte „**Prognoserechnung**“ ist aus folgenden Gründen nicht geeignet darzutun, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könnte:*

- Die Höhe der Einnahmen ist nicht nachvollziehbar. Wie wurden diese errechnet?*
- Ein Mietausfallrisiko wäre jedenfalls miteinzubeziehen. Der Senat geht von einem solchen mindestens in der Höhe von 5% aus.*
- Die Höhe der Werbungskosten ist nicht nachvollziehbar. Wie wurden diese berechnet?*
- Zusätzlich zu den jährlich in etwa gleicher Höhe anfallenden Werbungskosten sind jedenfalls Aufwendungen für Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen vorzusehen. Dies insbesondere auch deshalb, weil immer wieder angegeben worden ist, dass das gegenständliche Haus sehr alt und in schlechtem Zustand gewesen sein würde. Der Senat geht davon aus, dass jedenfalls im Zweijahresrhythmus Kosten in Höhe von 100.000,00 S anzusetzen sind.*
- Der angesetzte Zinssatz Bankzinssatz von 6,75% ist jedenfalls zu niedrig. Den eingereichten Kreditverträgen ist etwa folgende Struktur an Zinssätzen zu entnehmen:*

18. Februar 1994	7,75%
------------------	-------

<i>20. April 1995</i>	<i>8,25%</i>
<i>13. September 1995</i>	<i>7,75%</i>
<i>6. Juni 2000</i>	<i>6%</i>

- Die Prognoserechnung wurde im Jänner 1998 erstellt. Bereits für die Jahre 1996 und 1997 wurden zu hohe Einnahmen und zu geringe Zinsen angesetzt. Wie erklären sich diese Unterschiede? Auf die oben zitierte VwGH-Judikatur wird verwiesen.

- Laut den eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sinkt der Zinsaufwand von 346.541,89 S im Jahr 1996 auf 150.119,05 S im Jahr 1997. Wie erklärt sich dieser große Unterschied? Wurde vorzeitig getilgt? Wenn ja, wäre dies glaubhaft zu machen. Aus welchen Mitteln erfolgte diese Tilgung? War diese von vornherein so geplant? Wenn ja, wäre dies nachzuweisen.

Der Tilgungsplan ist für den Senat nicht nachvollziehbar. Es wird von einem Anfangsbestand am 1. Jänner 1994 in Höhe von 3,511.300,92 S ausgegangen. Laut Aktenlage wurden in den Jahren 1994 bis 1996 circa 1,1 Mio.S investiert. Diese Aufwendungen werden wohl ebenfalls in den Plan einzubeziehen sein.

- Die in der Prognoserechnung angesetzte AfA stimmt nicht mit der tatsächlich geltend gemachten überein. Der Senat geht davon aus, dass diese nicht variabel und daher einheitlich anzusetzen sein wird.

5.

In Ihrem Schreiben vom 1. Dezember 1998 wird ausgeführt, dass sich so genannte Unwägbarkeiten iSd VwGH-Judikatur ergeben hätten. In weiterer Folge wird jedoch lediglich auf Umstände verwiesen, die vor dem Jahr 1993 verwirklicht wurden und somit nicht die Tätigkeit betreffen, die einer Liebhabereiprüfung zu unterziehen ist. Sollten Sie sich auch im Hinblick auf die Betätigung ab dem Jahr 1993 auf Unwägbarkeiten berufen, würden diese anzuführen sein. Dem Senat ist nicht einsichtig, auf welches Ereignis hin der Verkauf der Liegenschaft eine Reaktion gewesen sein könnte. Laut Aktenlage liegen jedenfalls ab dem Jahr 1993 keine so genannten Unwägbarkeiten vor.

Dass – wie etwa im Schreiben vom 10. März 2004 ausgeführt – der Sanierungsbedarf unterschätzt worden sei, stellt ein typisches Betätigungsrisiko dar. Der Zustand des Objektes war bereits seit dem Kauf im Jahr 1986 bekannt. Nach Aktenlage ist das Objekt auch seit dem Kauf leer gestanden. Der Sanierungsbedarf war daher erkennbar und zu erwarten (siehe auch das Erkenntnis des UFS vom 23.11.2004, RV/0130-G/04).

6.

Die Art der Betätigung ab dem Jahr 1993 hat von vornherein erkennbar keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen, weshalb ungeachtet der Gründe, die zur vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit geführt haben, jedenfalls ab dem Jahr 1993 Liebhaberei vorliegt.

7. § 295a BAO

Hat eine vorzeitig beendete Vermietungstätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen, ist von Beginn an Liebhaberei anzunehmen. In diesem Sinne würden auch die jeweiligen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 bei ihrer Erlassung unrichtig gewesen sein. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätten die Verluste schon in diesen Jahren nicht berücksichtigt werden dürfen. Eine Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO würde dann nicht zulässig sein (siehe etwa VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219). Nehmen Sie dazu Stellung!“

Mit **Schreiben vom 2. September 2008** wurde wie folgt geantwortet:

Formalrechtlich sei anzumerken, dass die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1996 bis 2000 bereits bei ihrer Erlassung unrichtig gewesen wären. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätten die Verluste schon in diesen Jahren nicht berücksichtigt werden dürfen. Eine Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO sei daher nicht mehr zulässig.

Würde der Senat zu der Auffassung gelangen, dass eine Bescheidabänderung möglich sei, solle die nachfolgende materiellrechtliche Stellungnahme zum Vorhalt betreffend der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 auch für die Änderung gemäß § 295a BAO betreffend die Einkommensteuer 1996 bis 2000 gelten.

Zu Punkt 1:

Unstrittig sei, dass es sich bei den drei Wohnungen während des Zeitraumes der Vermietung um drei gesondert zu betrachtende Einheiten handle. Einnahmen und Werbungskosten seien daher im Verhältnis der Nutzungsfläche auf die Einheiten aufzuteilen.

Zu Punkt 2:

Außer Streit gestellt werde, dass es sich bei der Vermietung der drei Wohnungen um eine so genannte „kleine“ Vermietung handle.

Zu Punkt 3:

Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden werde auf Unwägbarkeiten, die sich vor dem Jahre 1993 ergeben hätten, nicht mehr eingegangen. Diese würden vom Senat und der Finanzverwaltung anerkannt worden sein. Dennoch hätten besagte Unwägbarkeiten schließlich auch zur Verwertung des Gebäudes in Form des Verkaufes geführt.

Unabhängig davon hätten sich auch ab dem Jahr 1993 Unwägbarkeiten ergeben. Zum einen wäre für die Erzielung eines Gesamtüberschusses auch die Adaptierung des Nebengebäudes

in Wohnräume geplant gewesen und es sei mehrmals die Änderung der Nutzung zu Wohnzwecken beantragt worden. Die Baubehörde hätte die Anträge aber jedes Mal abgelehnt. Zum anderen hätten ab dem Jahr 1998 weitere unvorhersehbare Investitionen getätigt werden müssen: In den Jahren 1994 bis 1996 seien umfangreiche Sanierungen und die Adaptierung der Wohneinheiten erfolgt. Decken seien abgetragen worden, nicht isolierte Böden entfernt, Außenwandthermen installiert, Bäder eingebaut, der Dachstuhl repariert, die Elektroinstallationen erneuert, das Dach erneuert und diverse Dämmungsmaßnahmen gesetzt worden. Aufgrund der umfangreichen Baumaßnahmen wäre zu diesem Zeitpunkt davon auszugehen, dass zumindest für die darauffolgenden fünf bis zehn Jahre keine weiteren Sanierungen notwendig sein würden. Im Jahr 1998 wäre absehbar gewesen, dass aufgrund der damaligen Marktsituation weitere Investitionen in das Gebäude notwendig gewesen sein würden. So hätte ein Mieter im März 1998 über Schimmel und feuchte Stellen geklagt, die an den Wänden seiner Wohnung aufgetreten wären. Mit diesen Mehrinvestitionen wäre noch 1993 nicht zu rechnen gewesen. Daneben wären einzelne Mieter ihren durch den Mietvertrag eingegangenen Verpflichtungen nicht mehr nachgekommen: Zahlungen seien nur mehr verspätet bzw. gar nicht eingelangt und diverse Haushaltsgeräte und –utensilien seien auch im Nebengebäude abgestellt worden, wodurch Bw. die wirtschaftliche Nutzbarmachung des Nebengebäudes erschwert worden wäre.

Bw. hätte sich daher Mitte 1998 auch aufgrund zahlungsunwilliger bzw. –unfähiger Mieter zum Verkauf des Gebäudes entschlossen. Von Liebhaberei sei dann nicht auszugehen, wenn der Vermieter rechtzeitig alle wirtschaftlich sinnvollen Schritte setze, um einerseits die ausständigen Mietzahlungen einzubringen und andererseits wieder Einnahmen aus dem Mietobjekt zu erzielen (VwGH 3.7.1996, 92/13/0188). Bw. hätte aufgrund der oben angeführten Unwägbarkeiten wirtschaftlich sinnvoll reagiert und so versucht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem angemessenen Zeitraum zu erzielen (Raucher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 143 und 144).

Zur Dokumentation der oben genannten Unabwägbarkeiten seien diesem Schreiben die Briefe an die Mieter, Familie M., beigelegt.

Zu Punkt 4:

Die Höhe der Einnahmen sei vorsichtig bemessen worden. Ab dem Jahre 1996 seien drei Wohnungen vermietet gewesen. Im Folgenden würden die vereinbarten Mieterträge der einzelnen Wohnungen dargestellt, die im Jahr 1996 auch tatsächlich erzielt worden wären:

Wohnung Nr. 1	3.770,00 S
Wohnung Nr. 2	4.550,00 S

Wohnung Nr. 3	7.100,00 S
---------------	------------

Es wäre daher jährlich ein Mietzins von 185.040,00 S brutto zu erwarten gewesen. Für die folgenden Prognosejahre wäre von einer Indexsteigerung von jeweils 2% auszugehen, welche den Marktverhältnissen entspreche. Zusätzlich sei ein Mieter für das „Nebengebäude“ gesucht worden, um weitere Mieteinnahmen in Höhe von 79.000,00 S brutto erzielen zu können. Ein weiteres Mietausfallrisiko wäre nicht zu berücksichtigen, da zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung die Erzielung weiterer Mieteinnahmen und somit höhere Mieterträge als letztendlich prognostiziert plausibel dargestellt werden hätten können.

Die Berechnung der Werbungskosten basiere auf den im Jänner 1998 vorgelegten Unterlagen. Die Werbungskosten in Höhe von 60.000,00 S würden sich aus folgenden Ausgaben zusammensetzen:

Grundsteuer	500,00 S
Kanalbenützungsgebühr	1.500,00 S
Müllabfuhr	4.000,00 S
Strom	2.200,00 S
Hausversicherung	2.700,00 S
Büroaufwand	500,00 S
Werbung – Inserate	600,00 S
Fahrtspesen	3.000,00 S
Reparatur und Instandhaltung	45.000,00 S

Aufwendungen für weitere Sanierungsmaßnahmen wären zum damaligen Zeitpunkt nicht vorhersehbar gewesen, da erst 1996 umfangreiche Sanierungsmaßnahmen erfolgt seien. Zudem seien jährlich entsprechend hohe Kosten für Reparaturaufwendungen eingeplant gewesen. Aufwendungen im Zweijahresrhythmus in Höhe von 100.000,00 S würden wohl nur im Nachhinein bei der Beurteilung eines bereits abgeschlossenen Zeitraumes realistisch erscheinen.

Der angesetzte Bankzinssatz von 6,75% sei ebenfalls zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung zu beurteilen. Seitens Bw. sei im Jahr 1996 eine Umschuldungsmaßnahme durchgeführt worden, die – wie der Senat auch richtig erkannt habe – ab dem Jahr 1997 zu niedrigeren Zinsaufwendungen führe, da ab 1997 ein durchschnittlicher Zinssatz in Höhe von

6,25% zur Anwendung gelangt sei. Anzumerken sei, dass heute derartige Projekte mittels eines Schweizer-Franken-Fremdwährungskredites finanziert würden und ein langjähriger durchschnittlicher Kreditzinssatz von 4% sogar realistisch erschienen würde.

Die Unterschiede in den ersten Jahren der 1998 erstellten Prognoserechnung seien damit zu begründen, dass der Kanzlei zum Zeitpunkt der Erstellung noch keine Unterlagen für die Überschussrechnung 1996 vorgelegen wären. Der verstorbene Bw. hätte sein verspätetes Einreichen der Belege für seine Steuererklärung 1996 folgendermaßen begründet: „Der Kampf um gewerbliche und Wohnungsmieter wird immer härter. Durch das Überangebot in allen Bereichen ergibt sich eine Talfahrt der Mietpreise. Käufer und Mieter können aus einer Riesenauswahl wählen und die Bedingungen diktieren. Auf der Suche nach Kauf- und Mietinteressenten ist immer mehr Arbeitszeit einzusetzen.“

Zudem wäre das Ergebnis der Betriebsprüfung abzuwarten gewesen. Gegenstand der Prüfung wäre die Einkommen- und Umsatzsteuer 1993 bis 1995 gewesen, sowie die Vermögensteuer 1993. Daneben sei anzuführen, dass Bw. erst seit 1997 Klient der Kanzlei gewesen sein würde. Bei der Erstellung der Prognoserechnung wäre daher von den Daten der Steuererklärung 1995 auszugehen gewesen. Entgegen der Auskünfte von Bw. wäre es erst im Oktober 1996 zu Mieteinnahmen gekommen und die Sanierungsmaßnahmen hätten höherer Kosten als erwartet verschlungen.

Die starke Reduzierung des Zinsaufwandes von 1996 auf 1997 sei damit zu begründen, dass im Jahr 1996 Bankkredite zusammengelegt worden wären und damit anstatt eines Zinssatzes von durchschnittlich 11,2% der prognostizierte Zinssatz von 6,25% zur Anwendung gekommen sei.

Wie bereits bei der oben angeführten Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, hätten sich die Kreditverbindlichkeiten im Jahr 1995 auf 3,511.300,92 € belaufen, bei 2,518.516,36 € an bis dahin angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Es würde daher bei der Prognoserechnung davon auszugehen sein, dass keine weiteren Kreditaufnahmen von Nöten sein würden.

Die in der Prognoserechnung angesetzte AfA stimme nicht mit der tatsächlich geltend gemachten überein, da aus den bereits genannten Gründen zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung nur von vorläufigen Beträgen auszugehen gewesen wäre, die sich im Zuge einer abschließenden Beurteilung der später vorliegenden Belege durch die Kanzlei als zu niedrig erwiesen hätten. Der Einwand des Senates bezüglich der einheitlichen Berücksichtigung der AfA sei unverständlich. Im Jahre 1996 wäre aufgrund der tatsächlichen Nutzung der Wohngebäudes ab 1. Oktober 1996 der Hälftesteuersatz gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung gekommen.

Zu Punkt 5:

siehe Punkt 3

Zu Punkt 6:

Die Betätigung ab dem Jahr 1993 sei als Notlösung angesichts der aufgetretenen Unwägbarkeiten vor 1993 zu sehen und damit im Gesamtzusammenhang mit dem Vorhaben der Entwicklung eines Lebensmittelmarktes. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wäre zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung realistisch gewesen. Aufgrund des Strebens nach Gewinnerzielung und der raschen Reaktion von Bw. auf geänderte Marktverhältnisse hätte letztendlich der Gesamtverlust aus der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Gebäudes in der Straße so gering wie möglich gehalten werden können.

Es sei daher auch für die Tätigkeit ab dem Jahr 1993 keine Liebhaberei anzunehmen.

Beigelegt wurde unter anderem ein Schreiben vom 25. November 1997, offensichtlich verfasst durch Bw., betreffend die berufsgegenständliche Liegenschaft.

Die drei vermieteten Wohnungen dieses Objektes würden derzeit monatliche Mieterträge in Höhe von 14.018,00 S netto, 15.420,00 S brutto bringen.

Wenn ein Mieter auch für das „Nebengebäude“ ausfindig zu machen sein würde, könnten weitere Mieteinnahmen in Höhe von brutto circa 6.600,00 S realisiert werden.

Insgesamt würden sich für dieses Haus dann monatliche Netto-Einnahmen von zusammen 20.000,00 S ergeben.

Er hätte diese Liegenschaft 1986 nicht wegen der Baulichkeiten, sondern wegen des dazugehörigen Grundes gekauft. Auf diesen Parzellen hätte ein Lebensmittelmarkt errichtet werden sollen. Das Vorhaben hätte der Grundnachbar vereitelt.

Beigelegt wurden zudem ein Schreiben eines Rechtsanwaltes, die ausständige Mietzahlungen für die Monate März bis Juni 1999 mahnen würden.

Mit Schreiben vom 13. März 2008, vom 21. Juli 2008 und vom 2. September 2008 wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei übermittelt.

Eine Stellungnahme wurde jeweils nicht abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf mündliche Verhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung statt zu finden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Da der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt wurde, war eine solche nicht durchzuführen.

Liebhabeurbeurteilung

Strittig ist, ob die Vermietungstätigkeit betreffend die Liegenschaft Straße 6 in den Jahren 1996 bis 2001 als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei einzustufen ist.

Vor Durchführung der Liebhabereiprüfung ist festzulegen, welche Betätigung wann begonnen hat und daher gesondert zu qualifizieren ist.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde im Jahr 1986 erworben. Laut Schreiben vom 3. Dezember 2007 sei von jeher geplant gewesen, an diesem Standort eine Immobilie zu entwickeln, die einen Lebensmittelmarkt beherbergen solle. Aufgrund von Einsprüchen eines Nachbarn im Baubewilligungsverfahren sei dieses Projekt nicht zustande gekommen. Laut Schreiben vom 8. Jänner 1998 wurde von 1993 bis 1995 ein Umbau mit dem Ziel vorgenommen, das gegenständliche Gebäude zu Wohnzwecken zu vermieten. Ab dem Jahr 1996 seien die drei Wohnungen auch tatsächlich vermietet worden.

Die Nutzbarmachung einer Liegenschaft zur Vermietung an einen großen Lebensmittelmarkt wird wohl als so genannte große Vermietung iSd § 1 Abs. 1 LVO einzustufen sein.

Nach den Angaben des Bw. wurden ab dem Jahr 1993 Umbauarbeiten vorgenommen, um das gegenständliche Gebäude in drei Einheiten zu unterteilen, die zu Wohnzwecken vermietet werden sollten. Die Bewirtschaftung hat sich ab dem Jahr 1993 grundlegend geändert.

Unstrittig liegt daher ab dem Jahr 1993 eine neue Tätigkeit vor, die einer Liebhabereiprüfung zu unterziehen ist.

Vermietung ab dem Jahr 1993

Im Schreiben vom 2. September 2008 wurde von Seiten des Berufungswerbers widersprüchlich argumentiert.

Zum einen wurde zugestanden, dass die Berücksichtigung der Verluste aus der gegenständlichen Vermietung in den Jahren 1996 bis 2000 unrichtig gewesen sein würde und bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Verluste schon in diesen Jahren nicht berücksichtigt hätten werden dürfen.

Zum anderen wird ausgeführt, dass es sich ab dem Jahr 1993 aus verschiedenen Gründen nicht um eine Liebhabereitätigkeit handeln würde.

Ungeachtet dieser gegenteiligen Angaben ist die Einstufung als Liebhaberei anhand der eingereichten Unterlagen zu prüfen.

Ab der Veranlagung 1993 kommt die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 zur Anwendung.

Fraglich ist, ob es sich bei den drei Wohnungen innerhalb eines Einfamilienhauses um eine oder mehrere Beurteilungseinheiten iSd LVO handelt. Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt

gesondert zu überprüfen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Wesentlich ist dabei, ob diese unterschiedlich bewirtschaftet werden. Die Rechtsprechung des VwGH (20.12.1994, 89/14/0075, 29.1.1997, 97/13/0015, 24.4.1997, 94/15/0126, 23.1.1996, 95/14/0137) ist widersprüchlich, geht aber zum Großteil davon aus, dass eine gesonderte Bewirtschaftung schon dann vorliegt, wenn die Wohnungen an verschiedene Personen vermietet werden.

Unstrittig liegen drei gesondert zu beurteilende Einheiten vor, da diese an unterschiedliche, fremde Personen vermietet worden sind.

Für jede der drei Wohneinheiten ist folglich eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen.

Unstrittig liegen jeweils kleine Vermietungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Vermietung einer Wohnung für private Zwecke würde sich jedenfalls auch für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 1998 wurde im Hinblick auf die gegenständliche Vermietung eine Option iSd VO BGBl. II Nr. 358/1997 eingereicht. Somit ist für den gegenständlichen Fall § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 idF VO BGBl. II Nr. 358/1997 anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 2 LVO kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg cit ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg cit 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. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitraum nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer „kleinen“ Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die

dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Es liegt dabei auf Seiten des Berufungswerbers, die Liebhabereivermutung zu widerlegen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß über die wesentlichen Umstände Bescheid, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).

Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten.

Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen des Handelnden sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen.

Lediglich Unwägbarkeiten sind als unbeachtlich einzustufen und es ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

Eine Prognose, die **bereits für das erste Jahr** in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Nach den Ausführungen im Schreiben vom 2. September 2008 sind die Einnahmen und Werbungskosten im Verhältnis der Nutzungsflächen auf die drei Einheiten aufzuteilen. Aufgrund fehlender Unterlagen und Angaben – im Ergänzungsvorhalt vom 21. Juli 2008 wurden diese angefordert – geht der Senat davon aus, dass eine proportionale Schätzung vorzunehmen ist. Die gesammelte „Prognoserechnung“ stellt daher die Summe der einzelnen Prognoserechnungen für die jeweiligen Wohnungen dar.

Die mit Schreiben vom 8. Jänner 1998 eingereichte „**Prognoserechnung**“ ist aus folgenden Gründen **nicht geeignet** darzutun, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könnte:

Die vorliegende Prognose wurde im Jänner 1998 eingereicht. Bereits die für das erste Jahr der tatsächlichen Einnahmenerzielung – 1996 – angeführten Werte weichen von den erklärten in hohem Maße ab. Von den prognostizierten Einnahmen in Höhe von 168.000,00 S wurden lediglich 42.054,54 S erzielt. Die Zinsen wurden geschätzt mit 193.033,00 S, erklärt wurden 346.541,89 S. Die Instandhaltungskosten alleine wurden in Höhe von 98.239,10 S erklärt – laut Prognoserechnung würden in Summe lediglich 60.000,00 S an Werbungskosten anfallen. Einzig im Jahr 1997 wurde die Liegenschaft während des gesamten Zeitraumes vermietet. Es

liegen jedoch die dabei erzielten Einnahmen hinter sämtlichen prognostizierten Jahreseinnahmenwerten.

Die Prognoserechnung berücksichtigt folglich in keiner Weise die tatsächlichen Verhältnisse am Beginn der Vermietung. Es besteht daher kein Bezug zur konkret von Bw. gewählten Art der Bewirtschaftung.

Schon aus diesen Gründen kann die Prognoserechnung die Ertragsfähigkeit der Vermietung nicht nachweisen und erweist sich daher als unschlüssig und nicht nachvollziehbar (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Zusätzlich ist noch auf folgende Positionen hinzuweisen:

Die Nettomieteinnahmen in Höhe von 154.200,00 S pro Jahr (laut Schreiben vom 2. September 2008) stellen einen Idealfall dar, der lediglich im Jahr 1997 erreicht worden ist. Die Berücksichtigung eines Mietausfallrisikos wurde von Bw. abgelehnt. Aus welchen Gründen keinerlei Mietausfallrisiko zu berücksichtigen sein würde, konnte nicht dargelegt werden. Der Senat geht jedenfalls von einem laut ständiger Judikatur des VwGH als unterste Grenze anzuwendenden Prozentsatz von 4 aus (im Erkenntnis vom 20.9.2006, 2005/14/0093, etwa wurde ein Ausfallrisiko von 10% noch als angemessen betrachtet).

Die laut Schreiben vom 2. September 2008 aufgeschlüsselten Werbungskosten in Höhe von jährlich 60.000,00 S umfassen weder AfA, noch Zinsen für Fremdmittel.

Laut den eingereichten Angaben ist es im Jahr 1996 zu einer Umschuldung gekommen. Anstatt eines Zinssatzes von 11,2% sei der prognostizierte Zinssatz von 6,25% zur Anwendung gekommen.

Die in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen erklärten Zinsaufwendungen stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Zinsaufwand
1993	447.777,72 S
1994	352.426,26 S
1995	323.904,19 S
1996	346.541,89 S
1997	150.119,05 S
1998	141.916,55 S
1999	117.337,05 S

2000	137.224,50 S
2001	128.112,33 S

Die durchschnittliche Jahresbelastung durch Zinsen nach der Umschuldung liegt bei 134.900,00 S. Dass diese kontinuierlich vermindert werden könnte, wird alleine durch den neuerlichen Anstieg im Jahr 2000 widerlegt.

Im Jahr 1996 wurde eine Abschreibung in Höhe von 27.675,00 S, in den darauf folgenden Jahren in Höhe von 53.539,00 S geltend gemacht.

Vom Beginn der Tätigkeit an war die Summe der Positionen Zinsen und AfA höher als die erzielten Einnahmen.

Ausgehend von idealerweise anfallenden Nettoeinnahmen von 154.200,00 S pro Jahr (ohne Berücksichtigung eines Mietausfallrisikos) würde aber auch in zukünftigen Jahren die Summe von Zinsaufwand und AfA diese bereits übersteigen und zu einem jährlichen negativen Ergebnis führen.

Nicht berücksichtigt sind bei dieser Rechnung sonstige Werbungskosten sowie Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind jedoch für eine realitätsnahe Ertragsprognoserechnung unerlässlich (siehe etwa VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 20.9.2006, 2005/14/0093). Geht man bei Schätzung dieses Aufwandes von denjenigen laut Berechnung des Bw. im Schreiben vom 2. September 2008 aus – die nach Ansicht des Senates wohl zu gering angesetzt sein werden – ergibt sich folgendes Bild für ein „ideales Jahr“:

Einnahmen ohne Mietausfallrisiko	154.200,00 S
Zinsen im Durchschnitt	-134.900,00 S
AfA	-53.539,00 S
Werbungskosten laut Bw.	<u>-60.000,00 S</u>
	-94.239,00 S

Es ist folglich mit einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen pro Jahr zu rechnen, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen iSd § 2 Abs. 4 LVO ist bei der vorliegenden Art der Bewirtschaftung nicht möglich gewesen.

Zukünftig möglicherweise anfallende Mieteinnahmen für das Nebengebäude sind nicht zu berücksichtigen, da es sich dabei um eine gesonderte Beurteilungseinheit handeln würde.

Der Berufungswerber beruft sich auf so genannte **Unwägbarkeiten** iSd Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 25.11.1999, 97/15/0144), die auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen würden. Beispielhaft angeführt werden können unvorhersehbar gewordenen Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses oder unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter. Es ist jedoch in einer Einzelfallbetrachtung konkret festzustellen, ob gewöhnliches Vermietungsrisiko oder eine Unwägbarkeit vorliegt (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 170).

Im Schreiben vom 10. März 2004 wurde durch Bw. angegeben, dass festgestellt hätte werden müssen, dass der Sanierungsbedarf im Bereich des Mauerwerkes und des Dachstuhls wesentlich höher gewesen sein würde, als „zu erwarten“, und aus diesem Grund die Liegenschaft verkauft worden wäre.

Wiederholt wurde jedoch betont, dass vor der Vermietung als Wohnraum die Decken abgetragen, nicht isolierte Böden entfernt, Außenwandthermen installiert, Bäder eingebaut, der Dachstuhl repariert, die Elektroinstallation und das Dach erneuert und diverse Dämmungsmaßnahmen gesetzt worden sind.

Der Senat geht daher davon aus, dass dabei auch der Zustand des Hauses offensichtlich geworden ist. Eine Unwägbarkeit in Form einer erhöhten Sanierungsbedürftigkeit, die erst im Nachhinein entdeckt worden wäre, kann daher nicht gefolgert werden.

Weshalb – wie im Schreiben vom 2. September 2008 ausgeführt – erst im Jahr 1998 absehbar gewesen sein würde, dass aufgrund der damaligen Marktsituation weitere Investitionen in das Gebäude notwendig gewesen sein würden, wurde nicht näher ausgeführt und kann nicht nachvollzogen werden. Aus welchen Gründen für den Berufungswerber der Sanierungsbedarf erst in späteren Jahren ersichtlich geworden sei, konnte nicht dargelegt werden. Das Haus ist 1929 erbaut worden. Dass es daher immer wieder zu Sanierungsmaßnahmen kommen müsse, stellt ein typisches Betätigungsrisiko dar, der Sanierungsbedarf war erkennbar und zu erwarten (UFS vom 23.11.2004, RV/0130-G/04).

In der Berufungsschrift vom 10. November 2006 wiederum wurde angegeben, dass man sich aufgrund von Schwierigkeiten im Rahmen der Vermietung entschlossen hätte, die Liegenschaft zu verkaufen. Die Schwierigkeiten seien resultiert aus dem Überangebot an Büro- und Wohnflächen. Im Schreiben des Bw. vom 7. Dezember 1994 (!!) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass es kaum Nachfrage geben würde, aber ein großes Angebot an leerstehenden Lokaltäten. Dies würde zur Folge haben, dass die Mietpreise stark fallen würden. Schon **vor** dem tatsächlichen Beginn der Vermietungstätigkeit war dem

Berufungswerber daher die Marktsituation bewusst – eine Unwägbarkeit kann darin nicht erblickt werden.

Der Ausfall von Mietzahlungen durch einzelne Mieter stellt ebenso ein typisches Betätigungsrisiko dar. Die eingereichten Schreiben eines Rechtsanwaltes beziehen sich auf die Monate März bis Juni 1999. Laut Angaben von Bw. (Schreiben vom 3. Dezember 2007) sei von ihm Mitte 1998 der Entschluss gefasst worden, den vermieteten Liegenschaftsteil zu verkaufen. Dass die Zahlungsprobleme von Mietern eine Unwägbarkeit dargestellt hätten, die zum Verkauf des Gebäudes geführt hätten, ist daher unschlüssig.

Die für die geplante Vermietung an einen Lebensmittelmarkt angeführten Unwägbarkeiten können für die Tätigkeit ab 1993, die Vermietung zu Wohnzwecken von drei Einheiten, nicht ins Treffen geführt werden.

Dass – wie im Schreiben vom 2. September 2008 ausgeführt – die Betätigung ab dem Jahr 1993 als Notlösung angesichts der vor dem Jahr 1993 aufgetretenen Unwägbarkeiten zu sehen sei und damit im Gesamtzusammenhang mit der geplanten Vermietung eines Lebensmittelmarktes, ändert diese Beurteilung nicht.

Es sind folglich keine Unwägbarkeiten eingetreten, die das Auftreten von Verlusten rechtfertigen würden.

Nach den Angaben von Bw. im Schreiben vom 5. Juni 2003 habe er – nach dem Versuch, die Liegenschaft zu Wohnzwecken zu vermieten – feststellen müssen, *„dass die Mieterträge nicht einmal ausreichen würden, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu bedienen“*. Daraufhin hätte er die Liegenschaft *„bestmöglich“* verkauft.

Aus welchem Grund es *„somit zweifelsfrei“* sei, dass von einer Einkunftsquelle auszugehen sein würde, ist für den Senat nicht ersichtlich.

Da die Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht widerlegt werden konnte und keine Unwägbarkeiten iSd ständigen Judikatur des VwGH vorliegen ist die gegenständliche Vermietungstätigkeit ab dem Beginn im Jahr 1993 als Liebhaberei einzustufen. Die erzielten Verluste sind nicht zu berücksichtigen.

Bescheidänderung nach § 295a BAO

Nach § 295a BAO kann ein Bescheid *„insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bescheid oder Umfang des Abgabenanspruches hat.“*

Hat eine vorzeitig beendete Vermietungstätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen, ist von Beginn an Liebhaberei

anzunehmen. Es liegt ohne Berücksichtigung der Gründe, die zur vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 140).

In diesem Sinne sind auch die jeweiligen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 bei ihrer Erlassung unrichtig gewesen (sämtliche Erstbescheide wurden **nach** Einreichen der Prognoserechnung am 8. Jänner 1998 abgefertigt). Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätten die Verluste schon in diesen Jahren nicht berücksichtigt werden dürfen. Dass die Liegenschaft im Jahr 1999 verkauft worden ist, ändert diese Beurteilung nicht.

Eine Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO ist somit nicht zulässig (siehe VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219).

Linz, am 17. November 2008