



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Peter Davidik, KomzLR Dr. Leopold Dercsaly und Peter Grüner über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 7. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 25. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2005 nach der am 14. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrem Dienstverhältnis als HAK-Lehrerin Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung. Die seit dem Jahr 1995 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren - außer in den Jahren 2000 und 2002 - jeweils negativ.

Das Finanzamt erließ vorläufige Bescheide, in denen es die erklärten Einkünfte aus der Wohnungsvermietung ansetzte.

Nach Einreichung der Steuererklärungen für 2005 im August 2006 richtete das Finanzamt folgenden Vorhalt an die Bw. (AS 15/05):

"Sie werden aufgefordert, innerhalb der von der ho. Abgabenbehörde gesetzten Frist folgende

Unterlagen in Kopieform vorzulegen:

Prognoserechnung ab Vermietungsbeginn August 1995 der Eigentumswohnung in
....Wien,....gasse....."

Die Bw. übersendete die verlangte Prognoserechnung und gab nachstehende Erklärungen zur Wohnung ab:

- "- Die Wohnung wurde 1994 zu Wohnzwecken angeschafft.
- Im Sommer 1995 erfolgte aus beruflichen Gründen eine Übersiedlung nach Vorarlberg (...) für 4 Jahre, und die Wohnung wurde daher nicht benötigt und vermietet.
- Im Sommer 1999 erfolgte die Übersiedlung (in die Nähe von Wien), die Wohnung wurde weiterhin vermietet.
- Am 30.11.2006 lief der aktuelle Mietvertrag aus, die Wohnung wird am 31.12.2006 vom Mieter geräumt und zurückgegeben.
- Die Wohnung ist bereits seit Sommer 2006 einem Makler zum Verkauf übergeben, da es mit den Mietern oft Probleme gab und für mich die Vermietung nicht lukrativ ist."

Bei der "Prognoserechnung" handelt es sich um die zusammenfassende Wiedergabe der (eingereichten, aktenkundigen Überschussrechnungen der Jahre 1995 bis 2005.

Der Inhalt der Überschussrechnungen ist in den untenstehenden Erwägungsteil eingearbeitet.

In der Folge gab das Finanzamt der Bw. die beabsichtigte Vorgangsweise wie folgt bekannt (AS 31f/05):

"Die ho. Abgabenbehörde beabsichtigt die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung inWien,....gasse.... nicht als Einkunftsquelle iSd § 2 Abs. 4 EStG iVm § 1 Abs. 1 LVO anzuerkennen.

Die Wohnung wurde 1994 zu Wohnzwecken angekauft, jedoch ab 1995 vermietet. Mit 31.12.2006 endete die Vermietung, da nicht lukrativ (siehe Ihr Schreiben v. 12.12.2006). Lt. den von Ihnen bekanntgegebenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des og. Objekts in den Steuererklärungen der Jahre 1995 - 2006 betrugen Ihre Verluste 31.794,92 Euro, dem gegenüber steht nur in den Jahren 2000 und 2002 ein Überschuss in der Höhe von insgesamt 2.011,89 Euro.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei genannten Betätigungen Liebhaberei nur 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 Betätigung so

lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Aufgrund der genannten Erklärungen und aufgrund der Einstellung Ihrer Vermietungstätigkeit wegen Unrentabilität war ein Gesamtüberschuss in oben genanntem Zeitraum nicht zu erwarten. Damit sind jedoch Ihre Verluste aus der Vermietungstätigkeit weder ausgleichs- noch vortragsfähig und somit in Ihren Einkommensteuererklärungen nicht zu berücksichtigen. Sie werden daher aufgefordert, bis 1.10.2007 der ho. Abgabenbehörde eine Stellungnahme mit Ihren Überlegungen dazu abzugeben."

Das Antwortschreiben wurde Anfang Februar 2008 wie folgt eingebracht (AS 33f/05):

"Voraus zu schicken ist vorweg, dass die Reaktion (der Bw.), dass die Vermietung eingestellt wird, um folgendes zu ergänzen ist:

Der Ehegatte (der Bw.) [Name] hat sich vor rund einem Jahr von ihr getrennt, weil er eine andere Partnerin gefunden hat, mit der er zusammenlebt und bereits auch ein gemeinsames Kind hat.

Der Verkauf der Wohnung ist keine Reaktion, weil die Wohnung nicht innerhalb von 25 Jahren einen Überschuss liefern würde, sondern die Frustration der persönlichen Situation (der Bw.). Die Wohnung soll nun im Zusammenhang mit der Scheidung von ihrem bisherigen Mann verkauft werden und das eheliche Gebrauchsvermögen entsprechend aufzulösen, daher wurde kein weiterer Mieter auch mehr gesucht.

Dies ist der eigentliche Grund, warum nicht nach einem weiteren Mieter gesucht worden ist und die Wohnung verkauft werden soll. Diese Umstände waren allerdings auch nicht geplant und haben sich leider einfach so ergeben.

Weiters ist zu beachten, dass durch Sanierungsmaßnahmen auch Instandsetzungsaufwendungen in den einzelnen Jahren angefallen sind (10tel Absetzungen). Diese betrugen 2003 Euro 6.722,29 und 2004 weitere Euro 3.339,91 - die Zehntel sind zwar nicht erkennbar, aber doch richtig angesetzt in den Erklärungen - unter Berücksichtigung einer Normalabschreibung wären daher auch die Jahre 2004 bis 2006 mit jeweils einem Überschuss in die Betrachtung einzubeziehen.

Grob gesprochen sind in den Anfangsjahren Verluste entstanden, in den Jahren darauf zeigt sich allerdings ein positives Bild - durch eine entsprechende Fortschreibung der positiven Entwicklung wäre es sicher insgesamt wahrscheinlich gewesen innerhalb des geforderten Zeitraums einen positiven Überschuss zu machen.

Allerdings sind eben die persönlichen Lebensumstände dazwischen gekommen, sodass nunmehr die Eigentumswohnung im Zuge der ehelichen Trennung verwertet wird. Ein Liebhabereifall ist aus unserer Sicht allerdings nicht zu unterstellen, da zufällige Lebensumstände in der Betrachtung keine Rolle spielen dürfen.

Wir ersuchen daher die bisherigen Veranlagungen zu belassen und die etwas ungeschickte (weil eben durch die Umstände) frustrierte Argumentation nicht allzu großes Gewicht zu geben."

Das Finanzamt erließ endgültige Einkommensteuerbescheide vom 25. Februar 2008, im Rahmen derer die bisher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzten Beträge mit nachfolgender Begründung nicht in Ansatz gelangten:

"Die Wohnung inWien,....gasse.... wurde 1994 zu Wohnzwecken angekauft. Der Kaufpreis betrug 1.752.670,- ATS (ds 127.371,50 Euro); minus Grundanteil (20%) in Höhe von 350.534,- ATS (ds 25.474,30 Euro) ergibt einen Gebäudewert von 1.402.136,- ATS (ds 101.897,20 Euro). Zur Finanzierung wurde ein Darlehen in Höhe von 1.000.000,- ATS (ds 72.672,83 Euro) aufgenommen, der Rest stammt aus Eigenmitteln. Ab 1995 wurde die Wohnung vermietet. Die Einkommensteuerbescheide wurden gem. § 200 Abs. 1 BAO wegen Ungewissheit über Abgabepflicht und Umfang vorläufig erlassen. Mit Schreiben vom 12.12.2006 (eingelangt 18.12.2006) wurde das Ende der Vermietungstätigkeit schriftlich zum 31.12.2006 mitgeteilt, da diese Tätigkeit nicht lukrativ war. Dem Brief wurde eine Prognoserechnung ab dem Jahr 1995 bis 2005 angeschlossen, die, da rückwirkend verfasst, nur einer Aufstellung der Verluste gleicht. Die Wohnung soll nun auch im Zusammenhang mit der Scheidung (der Bw.) verkauft werden.

Nach den in den Steuererklärungen bekannt gegebenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des og. Objekts der Jahre 1995 - 2006 betrugen die kumulierten Verluste 31.844,92 Euro, dem gegenüber steht nur in den Jahren 2000 und 2002 ein Überschuss in der Höhe von insgesamt 2.011,89 Euro. Wobei die Verluste aus den hohen Werbungskosten resultieren, überwiegend aus der Zehntelabsetzung der Wohnung, Fremdfinanzierungskosten sowie den Abschreibungen der Einrichtung. Zur Beurteilung, ob und inwieweit eine Einkunftsquelle vorliegt, ist der Bewirtschaftungsraum von 1994 bis 2006 anzusehen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei genannten Betätigungen Liebhaberei nur 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 Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der

Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die vorläufige Ungewissheit beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Aufgrund der genannten Einkommensteuererklärungen und aufgrund der Einstellung der Vermietungstätigkeit wegen Unrentabilität war ein Gesamtüberschuss in oben genanntem Zeitraum nicht zu erwarten. Ein Notverkauf der Wohnung als Folge der Scheidung ist auszuschließen, da es sich dabei nicht um ein für die Immobilienbranche typischen Abläufen widersprechendes, von außen eindringendes Ereignis handelt. Diese Umstände sind für jeden nebenberuflichen Vermieter mit Familie nicht völlig atypisch, auch wenn sie vom jeweiligen Abgabepflichtigen nicht beeinflussbar sind (siehe UFSW RV/0899-W/07 vom 18.07.2007).

Hinsichtlich des Objekts inWien,....gasse.... liegt nach der Kriterienprüfung der LVO keine Einkunftsquelle vor. Daher waren die Einkommensteuerbescheide von 1997 bis 2006 (gemeint: 2005) als endgültig zu erklären. Die Verluste aus der Vermietungstätigkeit sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig."

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt erstattet:

"Die Berufung richtet sich gegen die endgültige Festsetzung der oben angeführten Einkommensteuerbescheide (1997 bis 2005) gemäß § 200 Abs. 2 BAO im Februar 2008 sowie der sich daraus ableitenden Festsetzung des Umsatzsteuerbescheides 2006.

Begründet werden die Berufungen damit, dass nach § 200 Abs. 2 BAO dann endgültige Festsetzungen zu erfolgen haben, wenn die vorläufige Ungewissheit beseitigt ist.

Aus unserer Sicht kann allerdings die Abgabenbehörde nicht willkürlich mit einem bestimmten Datum bzw. bestimmten Zeitraum feststellen, dass diese Ungewissheit beseitigt ist. Es ist aus unserer Sicht nicht rechtskonform, dass die Abgabenbehörde erst nach fast 13 Jahren nach der erstmaligen Vermietung des Objektes zu diesem Erkenntnis gelangt. Aus unserer Sicht hätte man spätestens bereits im Jahre 2000 zur Ansicht kommen müssen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt, aus unserer Sicht wäre diese Erkenntnis allerdings bereits auch in den späten 1990er Jahren möglich gewesen. Als Beweis dafür legen wir eine Prognoserechnung bei, aus der dieser Umstand eindeutig hervorgeht.

In dieser Prognoserechnung haben wir ausgehend von den tatsächlichen Ergebnissen der Jahre 1995 bis 1999 die folgenden 27 Jahre, also bis zum Jahr 2026 mit einer realistischen Prognoserechnung hochgerechnet (insgesamt somit 32 Jahre). Aus dieser Prognoserechnung ergibt sich aus unserer Sicht, dass ein Gesamtgewinn innerhalb der dargestellten 32 Jahre

nicht möglich war. Die Erkenntnis, dass beim gegenständlichen Objekt keine Einkunftsquelle vorlag, ergibt sich aus unserer Sicht jedenfalls spätestens im Jahr 2000 und wäre auch für die Finanzverwaltung erkennbar gewesen.

Weder wurde vom erstmals erhebenden Finanzamt ... eine Prognoserechnung abverlangt noch in weiterer Folge vom dortigen Finanzamt (auf Grund der uns vorliegende Unterlagen, allerdings erstmalig im November 2006).

Aus unserer Sicht ist eindeutig bereits in den späten 1990er Jahren erkennbar, aller spätestens aber im Jahr 2000, dass bei dem Objektgasse keine Einkunftsquelle vorliegt. Aus unserer Sicht liegt im Februar 2008 nicht mehr der Tatbestand vor, dass eine bestehende Ungewissheit beseitigt worden ist.

Nach Stoll (BAO, 2114) fordert § 200 Abs. 2 BAO die Beseitigung einer objektiven, tatsächlichen Ungewissheit, die voraussetzungsgemäß bestanden haben muss, sonst kann sie nicht beseitigt werden. Da aus unserer Sicht spätestens im Jahre 2000 keine Ungewissheit mehr bestanden haben kann (Nachweis die beiliegende Prognoserechnung), kann diese daher auch nicht im Februar 2008 weggefallen sein.

Es stellt daher § 200 Abs. 2 BAO betreffend die oben angeführten Einkommensteuerbescheide keine Rechtsgrundlage für die Endgültigerklärung dar bzw. für eine Ersetzung durch endgültige Bescheide. Sämtliche oben angeführte Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2005 ergangen mit Datum 25. Februar sowie der Umsatzsteuerbescheid 2006 gleichen Datums sind daher ohne Rechtsgrundlage ergangen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 ist aufzuheben, weil im Jahr 2006 keine Unternehmereigenschaft mehr bestanden haben kann, diese ist aus umsatzsteuerlicher Sicht ebenfalls bereits mit dem Eintritt der Gewissheit, dass keine Einkunftsquelle vorliegen kann spätestens im Jahr 2000, weggefallen.

Wir beantragen daher die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2005 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2006 aufzuheben und die entsprechenden für diese Jahre gebuchten Beträge auf dem Abgabenkonto wieder zu stornieren."

Das Finanzamt wies die Berufung, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2005 richtete, mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab (der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde stattgegeben):

"Die Wohnung inWien,....gasse.... wird seit 1995 vermietet. Bereits zu Beginn der Vermietung hat es Zweifel daran gegeben, dass in absehbarer Zeit Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen wären. Daher haben sich das Finanzamt ... und nach Übergang der örtlichen Zuständigkeit das ho. Finanzamt entschlossen, die Einkommensteuerbescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erteilen.

Nachdem aus der Sicht der Finanzverwaltung keine Zweifel mehr daran bestanden haben, dass die Vermietung nicht zu Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten führen konnte, hat sich das ho. Finanzamt entschlossen, gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2006 zu erlassen.

Da Übereinstimmung darüber besteht, dass aus der Vermietung in Summe keine positiven Einkünfte erwirtschaftet werden konnten, wird darauf nicht weiter eingegangen. Sie sprechen dem Finanzamt auch nicht die grundsätzliche Befugnis ab, endgültige Bescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO zu erlassen. In der Berufung wird lediglich der Zeitpunkt dieser Bescheiderteilung beanstandet. Ihrer Ansicht nach hätte bereits im Jahr 2000 das ho. Finanzamt erkennen müssen, dass aus der Vermietung auf Dauer keine Überschüsse zu erwarten waren.

Wenn für Sie bereits spätestens im Jahr 2000 feststand, dass keine Überschüsse zu erwirtschaften waren, dann stellt sich die Frage, warum Sie weiterhin (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt haben. Es stellt sich weiters die Frage, warum Sie nicht die erklärungskonformen Bescheide hinsichtlich des Ansatzes der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bekämpft und die nunmehr rückwirkend erstellte Prognoserechnung vorgelegt haben. Und es stellt sich weiters die Frage, warum Sie nicht schon damals die 'Vorläufigkeit' der Bescheide in Frage gestellt haben. Offensichtlich deshalb nicht, weil Sie daraus steuerliche Vorteile gezogen haben.

Wenn Sie schon damals gewusst haben, dass die Vermietung keine Einkunftsquelle darstellt, dann sind Sie im übrigen Ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtung, diesen Umstand der Abgabenbehörde offen zu legen, nicht nachgekommen. Aus Ihrem Versäumnis eine Unterlassung der Abgabenbehörde - auf frühere Erkennung des wahren Sachverhaltes - abzuleiten, kann nicht zugestimmt werden.

Nach dem Berufungsbegehren hätte die Abgabenbehörde bereits im Jahre 2000 erkennen können, dass die Vermietung keine Einkunftsquelle darstellt. Ohne sich auf eine gesetzliche Regelung zu stützen, sprechen Sie der Abgabenbehörde das Recht ab, im Jahr 2006 endgültige Bescheide zu erteilen. § 200 Abs. 2 BAO enthält aber keine zeitlichen Vorgaben für die Bescheiderteilung. Daher können innerhalb der Verjährungsfrist die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide ersetzt werden."

Der Vorlageantrag wurde mit nachfolgender Begründung eingebracht:

"Ergänzend zu den ergangenen BVE's möchten wir anmerken, dass wir keineswegs der dortigen Behörde das Recht absprechen endgültige Bescheide zu erlassen.

Wir sind allerdings, im Gegensatz zur dortigen Behörde, der Meinung, dass die Erlassung endgültiger Bescheide, gestützt auf § 200 Abs. 2 BAO jedenfalls dann vorzunehmen ist, wenn die Ungewissheit wegfällt. Aus unserer Sicht ist die Ungewissheit im gegebenen Fall bereits

vor Jahren weggefallen, sodass bereits damals endgültige Bescheide zu erlassen gewesen wären.

Das dortige FA widerlegt sich aus unserer Sicht in der Begründung der BVE's selbst mit dem Argument, dass innerhalb der Verjährungsfrist die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen sind (Seite 2 - vorletzter Absatz der BVE Begründung). Insbesondere ist es offensichtlich, dass bereits mehrere Jahre durch Verjährung aus der Endgültigerklärung der Bescheide herausgefallen sind. Weiters ist anzumerken, dass aus unserer Sicht auch das Veranlagungsjahr 1997 bereits aus der Frist des § 209 Abs. 3 BAO herausgefallen ist und damit Verjährung eingetreten ist - somit kann der Argumentation des dortigen Finanzamtes nicht gefolgt werden.

Als Begründung zu unserer Rechtsansicht verweisen wir auf das Berufungsschreiben und obige Ausführungen, eine unbegründete Abweisung sehen wir als nicht rechtskonform.

Wir beantragen die Entscheidung des gesamten Berufungssenats über die eingebrachten Berufungen."

Bemerkt wird: Hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wurde der Berufung seitens des Finanzamtes mit zweiter Berufungsvorentscheidung stattgegeben, da für dieses Jahr absolute Verjährung eingetreten war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung beträgt die Verjährungsfrist - abgesehen von im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht in Betracht kommenden Fällen - fünf Jahre.

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (nach der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide geltenden Rechtslage, BGBl. I Nr. 57/2004).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

§ 200 BAO bestimmt:

Abs. 1, erster Satz: Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Abs. 2: Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer

Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO (idF BGBl. I Nr. 57/2004) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Wie Ritz im BAO-Kommentar unter Tz. 4 zu § 208 ausführt, normiert eine weitere Ausnahme von der Grundsatzregelung des § 208 Abs. 1 lit. a § 208 Abs. 1 lit. d. Danach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Dies betrifft die Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabenfestsetzung (nach einer vorläufigen) vorzunehmen.

Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte. Wann subjektiv für die Behörde die Ungewissheit beseitigt wird, ist somit für die Verjährung irrelevant. Hievon abweichend VwGH 19.1.1994, 93/16/0086, wonach die Ungewissheit "aus der Sicht des von der zuständigen Abgabenbehörde geführten konkreten Verfahrens" zu beurteilen sei (zu Recht ablehnend Arnold, AnwBl 1994, 58).

§ 208 Abs. 1 lit. d ist nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand: daher richtet sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a (allerdings Verlängerung der Frist durch Zustellung des vorläufigen Bescheides; vgl. § 209 Abs. 1).

Die absolute Verjährung ist auch in den Fällen des § 200 zu beachten.

Vorweg wird auf die Frage des Eintritts der absoluten Verjährung eingegangen:

Im Hinblick auf die Bescheiderlassung am 25. Februar 2008 war das zeitlich am weitesten zurückliegende Jahr, für das noch eine Abgabenfestsetzung vorgenommen werden konnte, das Jahr 1998. Die absolute Verjährung war somit betreffend das erste vom Berufungszeitraum umfasste Jahr, das Jahr 1998, noch nicht eingetreten.

Treten in den in § 1 Abs. 2 LVO bezeichneten Fällen Verluste auf, ist grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen. Soll die Betätigung dennoch als Einkunftsquelle anerkannt werden, muss ein Gesamtgewinn(überschuss) in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sein (objektive Ertragsfähigkeit und Widerlegung der Vermutung nach § 2 Abs. 4 LVO). Andernfalls ist bis zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von Liebhaberei auszugehen. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (u.a. Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Davon zu unterscheiden ist der Beobachtungszeitraum, der dazu dient festzustellen, wann mit

der entsprechenden Sicherheit eine Prognose für den Gesamterfolg angestellt werden kann und sich nach der jeweiligen Lage des Einzelfalles richtet (sh. zB VwGH 21.10.03, 97/14/0161 zu einer § 1 Abs. 2 Z 2 - Tätigkeit mit circa acht Jahren).

Der jeweils gültige Beobachtungszeitraum ist vom Einzelfall abhängig. Ob die Betätigung erfolgreich gestaltet werden kann, ist anhand einer Prognoserechnung zu beurteilen, eine Kriterienprüfung findet nicht statt (VwGH 28.6.06, 2002/13/0036) (Jakom/Laudacher, EStG § 2 Rz. 267ff).

Im Sinne der obigen Rechtsausführungen ist zu beurteilen, wann im vorliegenden Fall die Ungewissheit, ob Liebhaberei oder Einkunftsquelle gegeben ist, beseitigt wurde.

Hierzu werden - unter Bedachtnahme auf das Berufungsvorbringen, wonach dies bereits in den späten 1990er Jahren, spätestens aber im Jahr 2000 der Fall war - folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

Im Oktober 1996 gab die Bw. dem Finanzamt Folgendes bekannt (ausgefüllt retourniertes Erhebungsblatt, AS 2f/DB):

Wann und auf welche Weise wurde die Liegenschaft erworben?

Erwerb 1994 – Kauf

Wird die Liegenschaft vermietet?

ja, seit: 27.8.95

Wie hoch sind waren (sind) die Mieteinnahmen (netto?)

monatlich S 8.182,--

Höhe des Kaufpreises	S	1.752.670,--	
- Grundanteil	S	350.534,--	(20%)
	S	1.402.136,--	

Aus welchen Mitteln wurden die Anschaffungskosten finanziert?

Eigenmittel: S 752.670,-- Darlehen: S 1.000.000,--

Wie hoch sind die Darlehensschulden

zum 1.1.1996: Betrag: S [blank]

Im September 1999 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin und Herrn G. als Mieter folgender (auszugsweise wiedergegebene) Mietvertrag abgeschlossen:

"§ 1 Vertragsgegenstand

(1) Vermietet wird die Wohnung

(2) Der Mietgegenstand besteht aus 3 Zimmern, 1 Kabinett, Küche, Vorzimmer, Bad, WC und Abstellraum

§ 2 Mietzeit

(1) Das Mietverhältnis beginnt am 01.09.1999 und wird auf die Dauer von 1 Jahr abgeschlossen.

§ 3 Mietzins

- (1) Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich ATS 7.000,--.
- (2) Der Mieter verpflichtet sich weiters, die auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil der Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben des Hauses in der Höhe von derzeit ATS 2.328,15 monatlich zu bezahlen. ..." (Mietvertrag vom 1.9.1999, AS 13/DB).

Im Juli 2000 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin und Frau Z. als Mieterin folgender (auszugsweise wiedergegebene) Mietvertrag abgeschlossen:

"§ 1 Vertragsgegenstand

- (1) Vermietet wird die Wohnung
- (2) Der Mietgegenstand besteht aus 3 Zimmern, 1 Kabinett, Küche, Vorzimmer, Bad, WC und Abstellraum

§ 2 Mietzeit

- (1) Das Mietverhältnis beginnt am 01.09.2000 und wird auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen.

§ 3 Mietzins

- (1) Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich ATS 7.000,--.
- (2) Der Mieter verpflichtet sich weiters, die auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil der Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben des Hauses in der Höhe von derzeit ATS 2.328,15 monatlich zu bezahlen. ..." (Mietvertrag vom 10.7.2000, AS 10/DB).

Im Oktober 2001 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin und Frau K. als Mieterin folgender (auszugsweise wiedergegebene) Mietvertrag abgeschlossen:

"§ 1 Vertragsgegenstand

- (1) Vermietet wird die Wohnung
- (2) Der Mietgegenstand besteht aus 3 Zimmern, 1 Kabinett, Küche, Vorzimmer, Bad, WC und Abstellraum

§ 2 Mietzeit

- (1) Das Mietverhältnis beginnt am 01.11.2001 und wird auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen.

§ 3 Mietzins

- (1) Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich ATS 7.000,--.
- (2) Der Mieter verpflichtet sich weiters, die auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil der Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben des Hauses in der Höhe von derzeit ATS 2.328,15 monatlich zu bezahlen. ..." (Mietvertrag vom 30.10.2001, AS 7/DB).

Anfang Dezember 2000 gaben Frau und Herr Z. der Bw. zum Betreff:

Mietminderung/Auflösung des Mietverhältnisses" bekannt wie folgt (AS 3/01):

"Auf Grund der massiv aufgetretenen Mängel in der Wohnung sind wir gezwungen, das

Mietverhältnis zu beenden. Desweiteren werden wir auf Grund der erheblichen Mängel die Kaltmiete um 30% mindern.

1. Schimmelpilz in der Abstellkammer
2. Schimmelpilz im Zimmer gegenüber der Küche
3. Schimmelpilz im Wohnzimmer / undichte Fenster mit Wasserbildung im Fenster
4. Schimmelpilz im Schlafzimmer / Fenster ist undicht, dass eine Beheizung unmöglich erscheint

Eine Beseitigung der erwähnten Mängel ist nur mit erheblichem Bauaufwand möglich. Dieser ist jedoch bei drei Kindern nicht zumutbar.

Wie mit Ihnen bereits tel. besprochen, werden wir spätestens Ende Feb. 2001 ausziehen.

Anlage: Diverse Fotos der Zimmer mit dem Schimmelpilz"

Im September 2001 richtete die Immobilienverwaltung S. an die Bw. nachfolgendes Schreiben (AS 4/01):

"Ich kann hiermit bestätigen, dass es in Ihrer oben bezeichneten Wohnung durch Nässeschäden aufgrund einer defekten Feuchtigkeitsisolierung zu einem massiven Schimmelbefall gekommen ist und ihre Wohnung im Zeitraum der Terrassensanierungsarbeiten und nachfolgend der Arbeiten zur Schimmelbekämpfung und Instandsetzung der Bemalung von März 2001 bis September 2001 nicht vermietbar gewesen ist."

Im Sommer 2006 übergab die Bw. die in Rede stehende Wohnung "einem Makler zum Verkauf ..., da es mit den Mietern oft Probleme gab und für (die Bw.) die Vermietung nicht lukrativ ist." Am "30.11.2006 lief der aktuelle Mietvertrag aus, die Wohnung wird am 31.12.2006 vom Mieter geräumt und zurückgegeben" (Schreiben der Bw. an das Finanzamt vom 12.12.2006, AS 17/05).

Mit Kaufvertrag vom 3. März 2008 veräußerte die Bw. die Wohnung (Grundbuchsauszug vom Februar 2011).

Festgehalten wird, dass die berufungsgegenständlich zu beurteilende Betätigung von der Bw. selbst als Einkunftsquelle gegenüber dem Finanzamt erklärt wurde.

Weiters ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Grad der Eigenfinanzierung ein solches Ausmaß erreichte, welches der Betätigung nicht von vorneherein die Eignung nahm, zu einer Einkunftsquelle zu führen. Die Eigenmittel betrugen S 752.670,00, die Fremdmittel S 1.000.000,00 – der Eigenmittelanteil somit rd. 43%. Eine derartige Eigenmittelquote steht im Regelfall einer Eignung als Einkunftsquelle nicht entgegen. Wenn daher die Bw. im Jahr 1995 und den Jahren danach im Rahmen der anzustellenden Wahrscheinlichkeitsabwägung der Ansicht war, die Betätigung werde (zumindest) *wahrscheinlicher* eine Einkunftsquelle und

weniger wahrscheinlich eine Liebhaberei und sich das Finanzamt dieser Abwägung anschloss und daher vorläufige Bescheide im Sinne der Erklärungen der Bw. erließ, stand diese Vorgangsweise (der Bw. und des Finanzamtes) im Einklang mit der gewählten Finanzierung und ließ unter Bedachtnahme auf den übrigen Akteninhalt (vgl. z.B. die im Oktober 1996 bekannt gegebenen monatlichen Mieteinnahmen von S 8.182,00) eine Unrichtigkeit nicht erkennen.

Die Entwicklung der Einnahmen und Werbungskosten war ab Beginn der Vermietungstätigkeit im Sommer 1995 Folgende (sämtliche Beträge in €):

1995 bis 2000:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Einnahmen:	2.527,03	5.202,71	3.567,58	3.963,97	3.786,43	7.456,93
Ausgaben:						
Abschreibung	764,23	1.528,46	1.528,46	1.528,46	1.653,38	1.778,30
Zinsen	2.317,46	5.306,72	2.901,24	2.657,28	2.154,24	1.670,89
Betriebskosten	907,72	2.723,15	2.578,38	2.578,38	2.578,38	2.762,96
Porto	--	--	15,19	25,51	27,00	6,36
Wartung /Instandh	--	--	96,51	99,41	401,53	84,16
Haushaltsversich.	--	--	201,16	67,05	--	--
Gebühren	--	--	144,29	72,67	--	--
Strom / Gas	--	--	637,29	10,15	68,55	--
km-Geld	--	--	869,17	925,85	462,93	42,73
Diäten	--	--	--	200,84	100,42	--
Telefon	--	--	--	27,58	--	--
Fachliteratur	--	--	--	16,38	--	--
sonstige Kosten	1.914,09	2.640,09	--	--	--	--
Werbungskosten-/ Einnahmen- Überschuss	-3.376,47	-6.995,71	-5.404,11	-4.245,59	-3.660,00	+1.111,53

2001 bis 2006:

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Einnahmen:	3.400,26	7.580,76	6.092,73	6.545,45	6.545,45	6.545,45
Ausgaben:						
Abschreibung	1.778,30	1.778,00	1.778,00	1.778,00	1.778,00	1.778,00
Zinsen	1.615,79	1.697,82	1.569,46	1.087,77	1.304,76	1.616,89
Betriebskosten	2.762,96	2.762,88	2.875,17	2.913,20	3.052,46	3.237,00
Porto	5,96	12,11	--	--	--	--
Wartung /Instandh	287,89	185,55	138,10	269,63	359,83	--
Zehntelabs.	--	--	672,21	1.006,20	1.006,20	1.006,20
Haushaltsversich.	--	--	--	--	--	--
Gebühren	--	244,04	1.168,76	--	--	--
Strom / Gas	108,39	--	159,32	--	--	--
km-Geld	178,05	--	--	--	--	--
Diäten	--	--	--	--	--	--

Telefon	--	--	--	--	--	--
Fachliteratur	--	--	--	--	--	--
Werbungskosten/ Einnahmen- Überschuss	-3.337,08	+900,36	-2.268,29	-509,35	-955,80	-1.092,64

Im Lichte dieser Verhältnisse, insbesondere der Überschussrechnungen, kann in den späten 1990er Jahren von einer Beseitigung der Ungewissheit, ob Liebhaberei oder Einkunftsquelle gegeben ist, nicht gesprochen werden:

Im Jahr 1998 war erst das dritte Vermietungsjahr vollendet worden und lagen bis dahin nicht unerhebliche Einnahmenschwankungen vor. Im ersten Jahr gänzlich erfolgter Vermietung - 1996 - betrugen die Einnahmen € 5.202,71, im Folgejahr 1997 sanken sie um rd. 31% auf € 3.567,58 (wobei der Grund/die Gründe des Einnahmenrückganges dem Finanzamt nicht bekannt gegeben wurde/n) und stiegen sodann im Jahr 1998 um rd. 11% auf € 3.963,97. Anlässlich der Veranlagung des Jahres 1998 lagen somit ein nicht einmal dreieinhalbjähriger Beobachtungszeitraum und nicht unerhebliche Einnahmenschwankungen vor. Dass zu diesem Zeitpunkt die Ungewissheit, ob Liebhaberei oder Einkunftsquelle gegeben ist, schon beseitigt sein hätte sollen, kann nicht ernstlich behauptet werden.

Mit Ablauf des Jahres 1999 war die Wohnung nicht einmal viereinhalb Jahre vermietet und sanken die Einnahmen um rd. 5% auf € 3.786,43 (wobei der Grund/die Gründe des Einnahmenrückganges dem Finanzamt nicht bekannt gegeben wurde/n). Dass zu diesem Zeitpunkt (ein Jahr später) die Ungewissheit, ob Liebhaberei oder Einkunftsquelle gegeben ist, schon beseitigt sein hätte sollen, kann somit auch nicht ernstlich behauptet werden.

Dass mit Ablauf des Jahres 2000 von einer Beseitigung der Ungewissheit, ob Liebhaberei oder Einkunftsquelle gegeben ist, nicht gesprochen werden kann, zeigt allein der Umstand, dass sich die Einnahmen in diesem Jahr von € 3.786,43 auf € 7.456,93 nahezu verdoppelt haben, und dadurch ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 1.111,53 erklärt bzw. veranlagt wurde.

Betreffend den im Jahr 2001 erklärten Werbungskostenüberschuss wurde dem Finanzamt die Ursache bekannt gegeben, nämlich die mangelnde Vermietbarkeit von März bis September 2001 wegen Arbeiten auf Grund einer defekten Feuchtigkeitsisolierung und hierdurch aufgetretenem Schimmelpilzbefall. Im anschließenden Jahr 2002 bewirkte der Einnahmenanstieg auf € 7.580,76, dass wiederum ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 900,36 erklärt bzw. veranlagt wurde.

Erst in den Jahren ab 2003 verdichteten sich durch die in diesem Zeitraum *in allen Jahren* deutlich gestiegenen beiden *Werbungskostenpositionen Wartung/Instandhaltung (einschließlich Zehntelabsetzungen) und Betriebskosten* die Hinweise auf eine mangelnde Einkunftsquelleneigenschaft, sodass sich im Laufe des Jahres 2006 abzeichnete, man kann

bezüglich der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung mit Gewissheit nicht mehr von einer Einkunftsquelle ausgehen. Mit dieser Einstufung steht die eigene Beurteilung der Bw. in ihrem Antwortschreiben vom 12. Dezember 2006 im Einklang, wonach sie - unter Bedachtnahme auf die Übergabe der Wohnung an einen Makler im Sommer 2006 - Monate zuvor zur Ansicht gelangt war, dass "die Vermietung nicht lukrativ ist".

Im Rahmen der Erstattung des Berufungsvorbringens setzte man sich in Widerspruch zu den eigenen zuvor gemachten Angaben:

Ist in der Berufungsschrift davon die Rede, dass "eindeutig bereits in den späten 1990er Jahren erkennbar [gewesen] ist, aller spätestens aber im Jahr 2000, dass bei dem Objektgasse keine Einkunftsquelle vorliegt", und im Vorlageantrag im selben Zusammenhang davon, dass "die Ungewissheit im gegebenen Fall bereits vor Jahren weggefallen (ist)", war zuvor Folgendes geäußert worden: "Der Verkauf der Wohnung ist keine Reaktion, weil die Wohnung nicht innerhalb von 25 Jahren einen Überschuss liefern würde, ... (samt im Einzelnen dargelegte Umstände des Privatlebens). Grob gesprochen sind in den Anfangsjahren Verluste entstanden, in den Jahren darauf zeigt sich allerdings ein positives Bild - durch eine entsprechende Fortschreibung der positiven Entwicklung wäre es sicher insgesamt wahrscheinlich gewesen innerhalb des geforderten Zeitraum einen positiven Überschuss zu machen." Hinzugefügt wurde dieser Beurteilung: "Allerdings sind eben die persönlichen Lebensumstände dazwischen gekommen, sodass nunmehr die Eigentumswohnung im Zuge der ehelichen Trennung verwertet wird."

Beim Verfassen der Berufung (und des Vorlageantrages) wurde somit offensichtlich übersehen, welche - als zutreffend einzustufende - Beurteilung man dem Finanzamt Anfang Februar 2008 bekannt gegeben hatte. Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, dass die Bw. unter dem Eindruck der Begründung des Bescheides vom ursprünglichen, begründeten Vorbringen abrückte.

Das noch im Antwortschreiben Anfang Februar 2008 gemachte Vorbringen, bei Berücksichtigung einer Normalabschreibung anstelle der ab 2003 infolge von Sanierungsmaßnahmen richtig angesetzten Zehntelabsetzungen (jährlich € 672,21 ab 2003 und € 333,99 ab 2004) hätten sich von 2004 bis 2006 Einnahmenüberschüsse ergeben, trifft nur für das Jahr 2004 zu; in den übrigen der genannten Jahre wären die Ergebnisse negativ geblieben.

Der Berufungssenat ist der Ansicht, dass man nicht spätestens bereits im Jahr 2000 zur Ansicht hätte kommen müssen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt, sondern erst auf Grund der mit Einreichung der Steuererklärung für 2005 bekannten Umstände. Somit war hinsichtlich der Berufungsjahre auch keine Verjährung eingetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Dezember 2012