



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch VertreterFA, betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungswerberin (Bw) hat in den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 neben in Österreich erwirtschafteten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte aus einer deutschen gesetzlichen Alters- und einer Witwenrente in Höhe von 12.980,28 € (2007), 12.830,00 € (2008), 12.275,00 € (2009) und ausländische negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 58.252,60 € (2007), - 158.831,24 € (2008) sowie von - 56.422,00 € (2009), für die das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zustehe, erklärt.

Aus den dem FA vorgelegten Anlagen zu den deutschen Einkommensteuererklärungen für die Berufungsjahre 2007 bis 2009 ergibt sich, dass die Verluste aus „Gaststättenverpachtung“ resultieren und die Bw in Deutschland auch Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung von zwei Wohnungen in Höhe von 9.318,00 € (2007), 10.310,00 € (2008) und 10.740,00 € (2009) erklärt hat. In den Beilagen zu den beim Finanzamt A eingereichten

Einkommensteuererklärungen wurden die nach Ausgleich mit diesen Überschüssen verbleibenden (im Ausland nicht ausgleichsfähigen) Verluste aus der Verpachtung eines Gasthauses und einer Weinstube für 2007 mit - 43.716,57; für 2008 mit -127.514,94; für 2009 mit - 32.519,00 € beziffert. Die deutschen Alters- und Witwenrenten wurden nicht in Abzug gebracht.

Dem Akteninhalt ist bezüglich der Verpachtungen und Vermietungen in Deutschland zu entnehmen, dass der Ehegatte der Bw mit Kaufvertrag vom 2. Februar 1990 das Gasthaus B in C (BRD) um 907.000 DM erworben. Das Gasthaus wurde teilweise abgerissen und umfangreich renoviert. An den verbliebenen Altbestand wurden eine Weinstube („D“) und darüber zwei Wohnungen angebaut. Die Renovierungsarbeiten und die Errichtung der Weinstube und der Wohnungen wurden nach dem Vorbringen des deutschen Steuerberaters E F 1992 abgeschlossen. Die Renovierungs- und Herstellungskosten sollen laut E F 1,3 Mio Euro betragen haben und „*gänzlich finanziert*“ worden sein (Anmerkung: gemeint wohl fremdfinanziert).

Die beiden Wohnungen sollen „von Anfang an“ vermietet, die Gastronomiebetriebe „zuerst“ selbst betrieben und „*ab ca. 1995*“ verpachtet worden sein. Der Gatte der Bw ist am x. September 2005 verstorben. Die Bw ist Alleinerbin des Nachlasses, zu dem auch die streitgegenständliche Liegenschaft gehört. Sie hat die Verpachtung der Lokale bzw. die Vermietung der Wohnungen laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsbeurteilung „*unverändert*“ fortgeführt. Im April 2010 hat sie das ganze Anwesen um 470.000 € verkauft.

Das Finanzamt ist in der Begründung zu den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 „*betreffend das Vermietungsobjekt Gaststätte und zwei Wohnungen*“ davon ausgegangen, dass der 10 Punkte umfassende Vorhalt vom 17. Jänner 2011 nur betreffend Punkt 1 beantwortet worden sei. Mangels Vorlage einer Prognose und aufgrund der erzielten Werbungskostenüberschüsse liege Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor. Die Bw habe auch keinen Nachweis dafür erbracht, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Die Beendigung stelle ein Indiz für eine von vornherein geplante zeitlich begrenzte Vermietung dar. Somit liege keine Einkunftsquelle vor.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2011 hat das Finanzamt sodann ohne nähere Begründung die Ansicht vertreten, dass es sich bei der Vermietung (gemeint wohl Verpachtung) des Gasthauses um eine Tätigkeit mit widerlegbarer Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO handle. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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 lasse. Der Bw sei es nicht gelungen, zu beweisen, dass die in Frage stehende Vermietung nicht von Anbeginn an nur für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Bei dem Auftreten von Mietausfällen und damit in Zusammenhang stehenden hohen fixen Raumkosten handle es sich um ein allgemeines wirtschaftliches Wagnis, welches einen jeden Vermieter treffen könne, sobald er sich dazu entschieße, Räumlichkeiten zu vermieten und nicht um ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis.

Was die Vermietung des Lokals „D“ anlange, so führe der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufungsschrift aus, dass diese von Anbeginn an Liebhaberei dargestellt habe. Der Bw sei es nicht gelungen, zu beweisen, dass die in Frage stehende Vermietung nicht von Anbeginn an nur für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Die Wagnisse, welche sie zur Einstellung der Vermietung veranlasst hätten, seien allgemeiner Natur und würden keinesfalls unvorhergesehene und unabwendbare Ereignisse darstellen, und liege somit Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Was die Wohnungen anlange, habe der steuerliche Vertreter der Bw mit Ausnahme des Verweises auf das Schreiben E F keine detaillierten Ausführungen gemacht. Auch die im Ersuchen um Ergänzung angeforderten Prognoserechnungen seien nicht beigebracht worden. Die Liebhabereivermutung sei somit nicht widerlegt worden.

Zum bisherigen Verfahren ist festzustellen:

1. Ausländische negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Bw hat in den beim FA A eingereichten Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2009 die Berücksichtigung ausländischer Verluste aus Gewerbebetrieb (aus „Gaststättenverpachtung“) beantragt.

Nach inländischem Recht bewirkt die Verpachtung eines zunächst selbst geführten Betriebes noch keine **Betriebsaufgabe**. Mit der Verpachtung eines Betriebes ist nach inländischem Recht dann eine Betriebsaufgabe verbunden, wenn die konkreten Umstände (das Gesamtbild) darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb zu führen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Der steuerliche Vertreter hat nicht vorgebracht, die Bw habe „lebende“ Betriebe im Erbweg übernommen und verpachtet, sodass zumindest nach der derzeitigen Aktenlage nach inländischem Recht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (vgl. UFS, RV/0238-L/11) und die AfA gem. § 16 Abs.

1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer mit 1,5 % zu berechnen wäre. Nach der Aktenlage hat die Bw aber einen AfA-Satz von 2% auf eine vom Finanzamt bis dato nicht näher überprüfte Bemessungsgrundlage angewendet.

2. Verwertung von Auslandsverlusten:

Ab 2001 bildete die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217) die Grundlage für eine Verwertung von Auslandsverlusten, in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) erfolgte erstmalig eine erlassmäßige Verankerung. Mit dem StRefG 2005, BGBl. I 57/2004 wurde die Verwertbarkeit von Auslandsverlusten gesetzlich in § 2 Abs. 8 EStG 1988 verankert und ist ab der Veranlagung 2004 anzuwenden.

§ 2 Abs. 8 EStG 1988 in der bis 17.6.2009 maßgeblichen Fassung (StRefG 2005, BGBl. I 57/2004), lautet:

„Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

- 1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.*
- 2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach deinem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.*
- 3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden können."*

Mit BudBG 2009, BGBl. I 52/2009 (gültig ab 18.6.2009), wurde in Z 3 nach dem ersten Satz folgender Satz eingefügt: *„Die angesetzten Verluste sind in den Steuererklärungen an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen."*

Verluste unbeschränkt Steuerpflichtiger, die im Ausland im Kalenderjahr nicht berücksichtigt werden, sind umzurechnen und mit inländischen bzw. umgerechneten ausländischen (positiven) Einkünften auszugleichen, ein negativer Progressionsvorbehalt ist nicht vorgesehen. Von der Bestimmung sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte erfasst (siehe z.B. UFS, RV/0299-G/08 zu Einkünften aus deutschen nsA). Der Ausgleich ist im

Bereich der DBA mit Befreiungsmethode anzuwenden, vom Bestehen eines DBA ist er nach dem Gesetzeswortlaut nicht abhängig. Schon vor der Grundsatzentscheidung des VwGH aus 2001 konnten ausländische Betriebsstättenverluste bei DBA mit Anrechnungsmethode verwertet werden. Im Falle der Befreiungsmethode sind positive Auslandseinkünfte für den Progressionsvorbehalt bedeutsam, negative Einkünfte für die inländische Bemessungsgrundlage.

Besonderheiten des ausländischen Rechts, die in den inländischen Normen nicht enthalten sind, bleiben bei der Umrechnung außer Ansatz. Umgekehrt sind die inländischen Regelungen für die Gewinnermittlung maßgebend, auch wenn gleichartige Normen im Abkommensstaat nicht existieren. Die Umrechnung kann zu betragslichen Änderungen führen. Ist der umgerechnete Verlust höher, wird dieser angesetzt, ebenso wenn er niedriger ist als der nach ausländischem Recht ermittelte. Der Ausgleich findet (anteilig) nur insoweit statt, als der ausländische Verlust im Entstehungsjahr im Ausland nicht ausgeglichen wurde (vgl. JAKOM/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz 201). Die Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden reicht nicht aus (vgl. JAKOM, EStG 2013, § 2 Rz 189 und 190). Die Gewinnermittlungsart bei einem ausländischen Betrieb richtet sich nach derjenigen eines gleichartigen inländischen (Inlandsfiktion).

Vor der Einkunftsquellenbetrachtung sind auch die Ausgleichsmöglichkeiten im Ausland zu prüfen und festzustellen, ob und inwieweit eine Berücksichtigung von Verlusten möglich ist (vgl. JAKOM, EStG, 2013, § 2 Rz 200).

Das Finanzamt hat den Bw weder aufgefordert, die ausländischen Verluste nach inländischen Vorschriften zu berechnen (im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung damit grundsätzlich Erstellung von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen) noch wurden die Ausgleichsmöglichkeiten (u.a. auch mit den deutschen Pensionseinkünften) einer Überprüfung unterzogen. Auf Basis der im Akt befindlichen Unterlagen (nur **Anlagen** zu deutschen Steuererklärungen, Gewinn- und Verlustrechnungen 2007 bis 2009 zur „Gaststättenverpachtung“) kann weder beurteilt werden, ob sich bei Umrechnung ein höherer oder niedrigerer Verlust ergibt noch abschließend beurteilt werden, welche Ausgleichsmöglichkeiten im Ausland bestanden. Die deutschen Einkommensteuererklärungen und Steuerbescheide erliegen nicht im Veranlagungsakt und wurden vom Finanzamt auch nicht angefordert. Eine einkunftsquellenbezogene Zuweisung der in den Gewinn- und Verlustrechnungen gemeinsam für das Gasthaus und die Weinstube ausgewiesenen Aufwendungen kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht vorgenommen werden. Diese ist aber auch Voraussetzung für eine Liebhabereiprüfung.

3. Beurteilung der Betätigungen als „kleine Vermietungen“:

Das Finanzamt ist in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ohne nähere Begründung davon ausgegangen, dass es sich bei der streitgegenständlichen Vermietung (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl Verpachtung) des Gasthauses, der Weinstube und der Vermietung der Wohnungen (jeweils) um Betätigungen mit widerlegbarer Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) handle. Gem. § 2 Abs. 4 LVO liege 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 lasse.

Nach der **LVO 1993 idF der Novelle II BGBl. II 358/1997** (im Weiteren kurz LVO) liegt eine so genannte „kleine Vermietung“ bei Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten vor (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 23.9.2010, 2006/15/0318, klargestellt, dass damit **Wirtschaftsgüter** gemeint sind, **die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen**. Die Verpachtung eines Gasthauses bzw. einer Weinstube fällt augenscheinlich nicht darunter. Sie ist (jeweils) eine unter § 1 Abs. 1 fallende Gebäudevermietung **mit Einkünftevermutung** (so genannte „große Vermietung“ – vgl. auch RV/0184-F/02). Bei dieser ist allerdings – anders als bei Vermietungen nach dem Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 – gem. § 2 Abs. 3 LVO kein Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und das **Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen**, nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss **geplant** ist, zu einem **absehbaren Zeitraum** zu prüfen und zu beurteilen.

Eine Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO ist **zwecks Überprüfung der Gewinn-/Gesamtüberschusserzielungsabsicht** bei der „großen Vermietung“ nicht durchzuführen (vgl. VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Als **absehbarer Zeitraum** gilt nach § 2 Abs. 3 LVO ein **Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen** (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0194). Dieser Zeitraum gilt nur dann, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses fortzusetzen.

Grundsätzlich ist **für den einzelnen Steuerpflichtigen** (oder einen bestimmten Zusammenschluss von Steuerpflichtigen) und **jede Beurteilungseinheit** gesondert zu untersuchen, ob eine von ihm entfaltete Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen ist. Wird eine Betätigung auf eine andere Person übertragen (**Wechsel des Steuerpflichtigen**), ist die Frage der

Liebhabelei regelmäßig neu aufzuwerfen. Für den Übernehmer stellt dies den **Beginn einer neuen Tätigkeit** dar, weshalb bei ihm eine „eigene“ Liebhabereibeurteilung vorzunehmen ist (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 243, Seite 144 unter Verweis auf VwGH 23.5.1990, 89/13/0272-0275).

Der steuerliche Vertreter hat in der Berufungsbegründung vom 30. Juni 2011 ausgeführt, die Bw habe die „Vermietung“ der Lokale nach dem Tod ihres Ehegatten „unverändert“ fortgeführt, womit zum Ausdruck gebracht wird, dass die Bw die Art der Bewirtschaftung beibehalten haben soll. Hat der Übernehmer die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht geändert, so ist die Abgabenbehörde für die Vornahme der Liebhabereibetätigung berechtigt, nicht nur jene Zeiträume, in der die Betätigung vom Übernehmer, sondern auch jene, in der diese vom Übertragenden ausgeübt wurde, **in die Beobachtung** (den Beobachtungszeitraum), der nicht mit dem absehbaren Zeitraum verwechselt werden darf), einzubeziehen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 494, Rz 245 unter Verweis auf VwGH 17.10.1989, 86/14/0105, VwGH 22.5.1990, 87/14/0038). Der Beobachtungszeitraum darf nicht mit dem absehbaren Zeitraum verwechselt werden. Der **Beobachtungszeitraum** dient der Überprüfung der Plausibilität einer aufgestellten Prognose (des Planes) für den absehbaren Zeitraum durch Abgleich der prognostizierten mit den tatsächlichen Ergebnissen. Einer weiteren Beobachtung bedarf es dann nicht, wenn (in Folge der Beendigung der Vermietung) ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum vorliegt.

Das Finanzamt hat keinerlei Feststellungen zur **Art der Bewirtschaftung** durch den Ehegatten der Bw vor seinem Ableben bzw. durch die Bw mit Übernahme der Betätigung getroffen. Auf Basis der derzeitigen Aktenlage kann daher nicht beurteilt werden, welcher **Plan** (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 512 f) der Bewirtschaftung der einzelnen Beurteilungseinheiten überhaupt zu Grunde lag und ob die Bw die Verpachtung der Lokale und die Vermietung der Wohnungen tatsächlich nach der Übernahme unverändert fortgeführt hat. Die Feststellung der Art, in der die Vermietung konkret betrieben wird, ist ein Teil der von der Abgabenbehörde zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen (vgl. VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024). Erst diese ermöglichen eine Überprüfung und Beurteilung, ob die Betätigung in der gewählten Bewirtschaftungsart **objektiv Aussicht hatte, sich im absehbaren Zeitraum lohnend zu gestalten** (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082, zitiert in Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 252). Zur bei Beginn einer Betätigung zu wählenden Art der Bewirtschaftung gehört u.a. auch die **Finanzierung**. Zur Beurteilung der von der Bw bei Betätigungsbeginn gewählten Art der Bewirtschaftung (Höhe des verlangten Pachtzinses, Tragung der Betriebskosten, Regelungen zu Instandhaltung und Erhaltung, bedarf es jedenfalls einer Vorlage der von der Bw bei Betätigungsbeginn abgeschlossenen Pachtverträge. Soweit die Bw als Gesamtrechtsnachfolgerin in Pachtverhältnisse, die noch ihr

Ehegatte eingegangen ist, eingetreten ist, wären diese Verträge (bezüglich Gasthaus und Weinstube) von der Bw vorzulegen. Das Finanzamt hat bezüglich des Gasthauses vor Erlassung der angefochtenen Bescheide „den letzten bzw. letzte Verträge“ angefordert. Der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Februar 2011 war bereits zu entnehmen, dass in Deutschland neben dem Gasthaus auch eine Weinstube verpachtet wurde und zudem zwei Wohnungen vermietet wurden. Aus einem vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Vertrag aus 1997 kann nicht auf die näheren Umstände der Verpachtung (Höhe des Pachtzinses, Tragung der Betriebskosten, Vereinbarungen betreffend Instandhaltung/Erhaltung) bzw. der Vermietung **durch die Bw** geschlossen werden. Der steuerliche Vertreter hat dem Finanzamt nur diesen Vertrag vorgelegt. Dem Pächter wurde mit diesem Vertrag aus 1997 auch eine Wohnung zur entgeltlichen Nutzung überlassen. Ob auch die Bw eine Wohnung und Gasthaus jeweils gemeinsam entgeltlich zur Nutzung überlassen hat, kann ohne Vorlage der Pachtverträge aus dem Zeitraum, in dem die Bw die Verpachtung vorgenommen hat, nicht festgestellt werden. Zur Verpachtung der Weinstube können mangels Anforderung der im Zeitraum der Verpachtung durch die Bw abgeschlossenen bzw. von ihrem Ehegatten „übernommenen“ Verträge keinerlei Feststellungen getroffen werden.

Das Finanzamt hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob es davon ausgeht, dass die Betätigungen (Verpachtung Gasthaus, Weinstube) in der bei Beginn der (jeweiligen) Verpachtung von der Bw gewählten Bewirtschaftungsart (nach dem ursprünglichen Plan) objektiv geeignet war, in einem absehbaren Zeitraum von fallbezogen 25 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Es fehlen auch Feststellungen zu den tatsächlichen Ergebnissen bis zum Verkauf und den Ursachen allfälliger Abweichungen zwischen dem (derzeit nicht feststellbaren) Plan zu Beginn der Bewirtschaftung durch die Bw und tatsächlichen Ergebnissen bis zum Verkauf. Die Bw hat die Lokale und Wohnungen im Jahr 2010 gemeinsam veräußert.

Gelangt das Finanzamt auf Basis entsprechender (nachzuholender) Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen zu der begründeten Überzeugung, dass die von der Bw **bei Betätigungsbeginn** gewählte Art der Vermietung der Lokale (von vornherein) nicht geeignet gewesen ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, folgt daraus, dass diese Betätigung **von Beginn an** (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024, VwGH 7.10.2003, 99/15/0209, VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198, wonach nur Betätigungen nach dem Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 LVO bis zu dem Zeitpunkt, in dem sich herausstellt, dass sie niemals Erfolg bringend sein werden, als Einkunftsquelle anzusehen sind) **keine Einkunftsquelle** darstellt. Diesfalls braucht auf den Umstand der Einstellung der Vermietung innerhalb des absehbaren Zeitraumes (Verkauf im Jahr 2010) nicht mehr eingegangen werden (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117). Sollten Gasthaus und Weinstube

an verschiedene Personen verpachtet worden sein, wäre die Beurteilung für jede Einheit gesondert vorzunehmen.

Gelangt die Behörde zur Überzeugung, dass die Betätigung nach der ursprünglichen Planung geeignet war, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, hat die Übertragung der „Einkunftsquelle“ für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit dem Plan nach geeignet war, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine **Unwägbarkeit** zurückzuführen ist, aber ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht auf Dauer eines absehbaren Zeitraumes beabsichtigt war.

Das Finanzamt ist ohne Prüfung der Frage und ohne jegliche Feststellungen dazu, ob die jeweilige Betätigung ohne vorzeitige Einstellung (durch Verkauf) geeignet gewesen wäre, sich lohnend zu gestalten, sowohl in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden als auch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen, es sei der Bw nicht gelungen, zu beweisen, dass die in Frage stehende Vermietung nicht von Anbeginn an nur für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei und liege somit Liebhaberei vor.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wurde bezüglich der von der Bw behaupteten (laut Bw auch zunehmenden) Mietausfälle und damit in Zusammenhang stehenden hohe fixen Raumkosten die Ansicht vertreten, Mietausfälle seien ein allgemeines wirtschaftliches Wagnis bzw. in diesem Zusammenhang alltäglich auftretendes typisches Risiko und keinesfalls ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis. „Somit“ liege Liebhaberei vor.

Ob ein Umstand (Ereignis) Ausfluss eines typischen Betätigungsrisikos ist, hängt von den näheren Umständen des Einzelfalles ab. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass **Mietausfälle** zu den typischen Risiken einer Verpachtung/Vermietung gehören, ist zwar grundsätzlich zutreffend, enthebt aber die Behörde nicht von ihrer Verpflichtung, die konkreten (fallbezogenen) Umstände zu erheben und diese einer Beweiswürdigung zu unterziehen. Mietausfallkosten (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093) sind wie alle im Prognosezeitraum (absehbaren Zeitraum) zu erwartenden Kosten, zu denen auch Leerstandskosten bis zur Neuverpachtung bzw. -vermietung, Instandhaltungs- und Erhaltungskosten (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217, VwGH 29.4.2003, 99/14/0256, VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117) gehören, vom Vermieter / Verpächter in den Plan einzubeziehen und daher in der Prognoserechnung für den absehbaren Zeitraum ausgabenseitig in erwartbarer Höhe zu berücksichtigen. Die **Bewertung des Mietausfallrisikos** hat dabei

objektbezogen zu erfolgen und hängt u.a. auch von der Lage des Objektes ab (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117). Eine Bewertung des objektbezogenen Mietausfallrisikos, der Leerstandskosten, Instandhaltung, Erhaltung ist auf Basis des derzeitigen Ermittlungsstandes unmöglich. Das Finanzamt hat keinerlei Sachverhaltsfeststellungen getroffen, aus denen abgeleitet werden könnte, mit welchem Mietausfallrisiko die konkrete Verpachtung/Vermietung behaftet war. Dem Vorbringen des Herrn F (Vorhaltsbeantwortung vom 17.2.2011) ist lediglich zu entnehmen, dass es bei der Verpachtung der Lokale „häufig“ Pächterwechsel und zwischendurch lange Leerstandszeiten gegeben haben soll. Unklar ist bereits, auf welche Zeiträume sich die Aussage bezieht und ob in diesen die Bw oder der Ehegatte die Lokale vermietet hat.

Von einem Mietausfall kann überdies nur dann gesprochen werden, soweit fällige Mietzinse/Pachtzinse vom Mieter/Pächter nicht entrichtet wurden, aus einer von einem Mieter/Pächter üblicherweise entrichtete Kautions nicht abgedeckt werden können und eine gerichtliche Einbringung von Außenständen aus vom Steuerpflichtigen konkret anzuführenden und nachzuweisenden Gründen (z.B. wegen nachweislicher Vermögenslosigkeit des Pächters) nicht zielführend war bzw. gewesen wäre. Waren in den Jahren seit Übernahme der Betätigung durch die Bw nachweislich - wie vorgebracht - in zunehmenden Maße derartige Pachtausfälle zu verzeichnen und ergaben sich daraus (diesfalls) unvermeidbare finanzielle Folgen, können diese nicht dem typischen (erwartbaren) Mietausfallrisiko zugerechnet werden. Einnahmenausfälle, die durch Zahlungsunfähigkeit oder unredliches Vorgehen des Mieters entstehen, sind aber jedenfalls als Unwägbarkeit zu beurteilen (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2, Tz 367 mit weiteren Beispielen; VwGH 20.9.2001, 98/15/0132). Bei Vorliegen derartiger Umstände könnte im Verkauf wohl kein Indiz mehr dafür gesehen werden, dass die Bw von vornherein (also bereits bei Beginn der jeweiligen Betätigung) beabsichtigt habe, das Gasthaus bzw. die Weinstube nur zeitlich begrenzt zu verpachten. Dass es auch andere Indizien für eine von vornherein beabsichtigte vorzeitige Einstellung der Vermietung (durch Verkauf) gegeben hätte, kann weder dem Akteninhalt entnommen werden noch wurden solche Umstände vom Finanzamt behauptet.

Das Vorbringen bezüglich der zunehmenden Mietausfälle bezog sich laut Berufungsbegründung auf die Lokale, sodass auch für die Weinstube zunehmende Mietausfälle als Grund für den Verkauf geltend gemacht wurden.

Die Bw hätte jedenfalls, um das Vorliegen einer Unwägbarkeit beurteilen zu können, objektbezogen (Gasthaus, Weinstube) zu konkretisieren und durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, dass **und wann** seit „Übernahme“ der Verpachtung durch die Bw Mietausfälle zu verzeichnen waren, welcher finanzielle Schaden, der auch allfällige Folgekosten wie z.B.

Reparaturen, Ersatzbeschaffungen umfasst, ihr jeweils und in welchem Jahr daraus entstanden ist, inwieweit nicht entrichtete Pachtzinse und allfällige Folgekosten durch eine fremdübliche Kautio abgedeckt werden konnten und wurden, ob sie die nicht entrichteten Pachtzinse eingemahnt, gerichtlich und falls ja, mit welchem Erfolg sie diese geltend gemacht hat bzw. **weshalb sie im Einzelfall** (z.B. wegen nachweislicher Vermögenslosigkeit des Pächters) **von einer gerichtliche Geltendmachung abgesehen hat**.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.6.2010, 2006/15/0343, ausgeführt hat, kommt bei Beurteilung der Frage, ob sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, zudem auch solchen Umständen Bedeutung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen und kann nicht nur der Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses als Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung (Verpachtung) in Frage kommen.

E F hat in dem vom steuerlichen Vertreter der Bw der Berufungsbegründung angeschlossenen Schreiben vom 12. April 2011 auch vorgebracht, die *„Notwendigkeit des Verkaufs habe sich erst durch den Tod des Ehegatten“* der Bw ergeben. Das Finanzamt hat nicht erhoben, **welcher Zusammenhang zwischen dem Tod des Ehegatten und dem Verkauf der Objekte im Jahr 2010 bestanden haben soll** und damit, ob und inwieweit der Tod des Ehegatten für den Verkauf ursächlich oder mitentscheidend war.

Ob fallbezogen berücksichtigungswürdige Umstände zum Verkauf geführt haben, wird erst das Ergebnis der ergänzend vom Finanzamt durchzuführenden Ermittlungen zeigen, das vom Finanzamt festzustellen und einer erstmaligen Beweiswürdigung zu unterziehen sein wird.

Die Beurteilung des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung, die Verpachtung des Gasthauses bzw. der Weinstube sei von vornherein nur auf begrenzte Zeit beabsichtigt gewesen, würde aber selbst dann, wenn sie sich auf Grund entsprechender Ermittlungsergebnisse (siehe vorstehende Ausführungen) als zutreffend erweisen würde, noch nicht dazu führen, dass Liebhaberei vorliegt. Wie dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2006/15/0343, zu entnehmen ist, muss diesfalls das positive Ergebnis innerhalb des begrenzten (abgeschlossenen) Zeitraumes erzielt werden (vgl. dazu auch VwGH 26.4.2012, 2009/15/0194). Auch hier hat eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung stattzufinden.

Das Finanzamt hat weder festgestellt, welche Jahre es der Liebhabereibeurteilung für den abgeschlossenen Zeitraum zu Grunde gelegt hat noch welche von der Bw **nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften umzurechnende Jahresergebnisse** und welches Gesamtergebnis erzielt wurde. Aus dem Pachtvertrag vom 10.12.1997 geht überdies

hervor, dass an den Pächter des Gasthauses „zusätzlich“ eine drei Zimmer-Wohnung vermietet wurde. Ob es sich dabei um eine der nach Erwerb des Gasthauses neu errichteten handelt, ist dem Vertrag nicht zu entnehmen. Nach dem vorliegenden Pachtvertrag bestand für den Pächter bezüglich der Wohnung kein eigenständiges Kündigungsrecht.

Wieso das Finanzamt annimmt, dass bezüglich der **Vermietung der Wohnungen** von Liebhaberei auszugehen sei, ist angesichts dessen, dass jedenfalls in den Anlagen zu den deutschen Steuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 nur Einnahmenüberschüsse erklärt wurden, nicht nachvollziehbar. Eine Liebhabereiprüfung ist bei Auftreten von Verlusten durchzuführen. Überdies wurden beide Wohnungen offenbar, ohne dass nähere Feststellungen zur Bewirtschaftung getroffen wurden, vom Finanzamt als einheitliche Beurteilungseinheit angesehen. Dass die Wohnungen an dieselbe Person vermietet wurde, kann aber der Aktenlage nicht entnommen werden. Dies liegt aber auch daran, weil die Bw bis dato keine Mietverträge für den Zeitraum, in dem sie diese vermietet hat, vorgelegt hat. Wie vorstehend angedeutet, besteht zudem die Möglichkeit, dass eine der Wohnungen in die Liebhabereiprüfung Gasthaus einzubeziehen ist (vgl. Ausführungen zum Pachtvertrag aus 1997).

4. Prognoserechnungen:

Bei der Prognose für ein Mietobjekt geht es um die Einschätzung des Gesamtergebnisses aus nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnungen für die in den absehbaren Zeitraum fallenden Jahre (vgl. VwGH 30.1.2013, 2009/13/0080 mwN; zu den inhaltlichen Erfordernissen: Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 417-428, Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2, Tz 517).

Einer Prognoserechnung sind die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen. Sie darf nicht von den zu Beginn der Betätigung bestehenden tatsächlichen Verhältnissen (vereinbarter Pachtzins/Mietzins laut Pacht- bzw. Mietvertrag bei Beginn der Betätigung, Instandhaltungskosten, Zinsaufwand auf Basis der tatsächlichen Vereinbarungen mit Kreditinstituten) losgelöst erstellt werden (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO), § 2 Tz 515/1, 515/2). Sie ist bei einer „großen Vermietung“ in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung der LVO (vgl. obige Ausführungen) für einen Zeitraum von 25 bis 28 Jahren zu erstellen. Bei der großen Vermietung dient die Prognose- bzw. Planungsrechnung lediglich der Prüfung der Ertragsfähigkeit (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2, Tz 512 f) und ist bei Zweifeln daran vom Steuerpflichtigen vorzulegen (vgl. Doralt, aaO, (LVO) § 2, Tz 514). Es ist nicht Sache der Behörde, von sich aus eine Prognoserechnung zu erstellen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Dies erklärt sich bereits damit, dass nur die Steuerpflichtige die konkrete Planung (Bewirtschaftungsdaten) kennt.

Lässt die **auf den Betätigungsbeginn zu erstellende Prognose** im absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten, ist die Betätigung prinzipiell eine Einkunftsquelle, es sei denn, sie geht von vornherein von **unrealistischen Annahmen** (Beträgen) aus (z.B. zu hoch gegriffene Mietzinse bzw. Mietzinssteigerungen, keine Reparaturaufwendungen etc. – vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO), § 2 Tz 516 und dort angeführte Beispiele). Dies nachzuweisen, ist aber Aufgabe der Behörde.

Ein **Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten sowie das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten** ist bei der Liebhabereibeurteilung zu beachten, da es ansonsten keines **Beobachtungszeitraumes** bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2, Tz 515/2 mwN). Wird die Vermietung zunächst als Einkunftsquelle eingestuft, bleiben aber die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, ist unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen, ob der ursprünglich absehbare Zeitraum eingehalten werden kann, also ein Totalüberschuss innerhalb von 25 bzw. 28 Jahren noch erreichbar ist). Ein lediglich durch **Unwägbarkeiten** bewirktes Verfehlen der Prognose spricht gegen Liebhaberei (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 519).

Das Finanzamt hat vor Ergehen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 mit Vorhalt vom 17. Jänner 2011 eine detaillierte Prognoserechnung „*betreffend das in der BRD gelegene Vermietungsobjekt Gaststätte C*“ angefordert. Welche Anforderungen an diese zu stellen seien, wurde im Vorhalt nicht konkretisiert. Der Zeitraum, für den die Prognose vorgelegt werden sollte, wurde nur mit „*2009 bis zum Erreichen des 25. bzw. 28. Jahres der Vermietung*“ angegeben. Der Gatte der Bw ist im September 2005 verstorben. Dem Veranlagungsakt ist nicht zu entnehmen, wann die Verlassenschaft der Bw als (laut Aktenlage) Alleinerbin eingewantwortet wurde. Das Finanzamt hat dazu keine Feststellungen getroffen.

Das Finanzamt ist im Vorhalt vom 17. Jänner 2011 und damit vor Erlassung der angefochtenen Bescheide offenbar zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die Vermietung des Gasthauses durch die Bw eine entgeltliche Gebäudeüberlassung iSd. § 2 Abs. 3 LVO 1993 in der Fassung der Novelle BGBl. II 358/1997 mit Einkunftsquellenvermutung darstellt, zumal eine Prognose für 25 Jahre (bzw. 28 Jahre) angefordert wurde. Eine Prognose für die Weinstube hat das Finanzamt vor Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht angefordert.

Die Bw hat vor Erlassung der angefochtenen Bescheide keine Prognosen bzw. andere Unterlagen, aus denen Rückschlüsse auf die Ertragsfähigkeit der Betätigungen gezogen werden hätten können, eingereicht.

Das Finanzamt hat in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden daraufhin pauschal „*betreffend das Vermietungsobjekt Gaststätte und zwei Wohnungen*“ die Ansicht vertreten, es liege Liebhaberei vor.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat erstmals der Begründung zur Berufung ein an ihn adressiertes und der Berufung angeschlossenes Schreiben des Herrn F vom 12. April 2011 mit dem Betreff „**Totalüberschussprognose**“ angeschlossen, in dem dieser bezüglich der Wirtschaft „Blume“ einen (offenbar für den gesamten Zeitraum von 25 Jahren angenommen, gleich bleibenden jährlichen) „Überschuss“ der Einnahmen von 27.000,00 €, bezüglich der Weinstube einen jährlichen „Verlust“ von 11.100,00 € und für aus der Vermietung der Wohnungen einen „Überschuss“ der Einnahmen von 7.900,00 € errechnet (prognostiziert) hat. Diese „Prognosen“ (Planungsrechnungen) entsprechen nicht den Anforderungen an eine solche (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 417, Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO), § 2, Tz 517), zumal sie nicht ersichtlich an die Art der Bewirtschaftung / die Verhältnisse zu Beginn der Verpachtung/Vermietung durch die Bw anknüpfen. Für die „Prognose“ Gasthaus wurde nämlich einnahmenseitig ein Durchschnittswert aus Pachteinnahmen der Jahre 1991 bis 1993, für die Prognose Weinlokal aus Einnahmen der Jahre 1995 bis 1997, für die Wohnungen aus Mieteinnahmen der Jahre 1993 bis 1995 herangezogen. Die „Prognoserechnungen“ zeigen auch keine Entwicklung der Einnahmen und Aufwendungen und der sich daraus ergebenden Jahresergebnisse für einen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der Verpachtung durch die Bw. Dass Einnahmen und Ausgaben über einen Zeitraum von 25 Jahren unverändert bleiben, widerspricht einer realistischen Annahme und entspricht keiner plausiblen Prognose. Inwieweit die angeführten Aufwendungen (AfA, Schuldzinsen) an die Verhältnisse zu Beginn der Verpachtung durch die Bw anknüpfen, kann nicht überprüft werden. Die „Prognosen“ sind auch ausgabenseitig unvollständig, zumal in einer Prognoserechnung ausgabenseitig auch die wegen Leerstehung nicht verrechenbaren Betriebskosten und die von der Liegenschaft zu entrichtenden laufenden öffentlichen Abgaben, Aufwendungen für Instandhaltungen, Instandsetzungen und Mietausfälle zu berücksichtigen (prognostizieren) sind (vgl. obige Ausführungen mit Literaturverweisen).

Im Übrigen ist eine auf den Beginn der Betätigung zu erstellende Prognoserechnung dahingehend zu adaptieren, dass für bereits abgelaufene Kalenderjahre des Prognosezeitraumes die (nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermittelnden)

tatsächlichen Einnahmen, Aufwendungen und Jahresergebnisse ausgewiesen werden. Die Pachtverträge aus der Zeit, in der die Bw die Verpachtung der Lokale durchgeführt hat, wurden weder vom Finanzamt konkret angefordert (der Bw wurde lediglich um Vorlage von Kopien des letzten Mietvertrages / der letzten Mietverträge" gebeten) noch von der Bw von sich aus vorgelegt.

Die von der Bw ab dem der derzeitigen Aktenlage nicht zu entnehmenden Beginn der Verpachtung durch die Bw bis zum Verkauf im Jahr 2010 in der BRD erwirtschafteten (nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften umzurechnende) Jahresergebnisse (Einnahmen- oder Werbungskostenüberschüsse) können nicht festgestellt werden. Die Bw hat laut den in Österreich eingereichten Steuererklärungen die erklärten Verluste durch Bilanzierung ermittelt. In Deutschland wurden sie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt. Nach inländischem Recht liegen bei einer Verpachtung – worauf bereits hingewiesen wurde - nur dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn der Betrieb mit der Verpachtung nicht aufgegeben wurde. Im Veranlagungsakt befinden sich Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2007 bis 2009, in denen überdies die Einnahmen 2008 und 2009 und die einzelnen Aufwendungen 2007 bis 2009 für Gasthaus und Weinstube jeweils in einer Summe ausgewiesen sind. Inwieweit (nach inländischem Recht) Adaptierungsbedarf besteht und deren Aufteilung auf Gasthaus und Weinstube kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht überprüft werden. Bezüglich der Bemessungsgrundlage für die AfA und des AfA-Satzes wird nochmals auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b und lit. e EStG 1988 verwiesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat den von E F für das Gasthaus prognostizierten Jahresüberschuss von 27.000,00 € in der Berufungsbegründung ausgabenseitig (AfA-Gebäude, Einrichtung) adaptiert und um anteilige Ausgaben für Versicherung, Raumkosten (unklar, was unter diesem Titel erfasst wurde) und Instandhaltung ergänzt. Die adaptierten „Verluste“ hat er mit 27.610 € (2007), 31.603 € (2008), 23.651 € (2009) beziffert.

Die adaptierte „Prognose“ knüpft einnahmenseitig neuerlich an einen Durchschnitt der Jahre 1991 bis 1993 an, in denen nach dem Vorbringen F der Ehegatte das Gasthaus aber noch selbst bewirtschaftet haben soll. Die „Prognose“ geht damit wie jene von E F nicht von den Verhältnissen zu Beginn der Verpachtung des Gasthauses durch die Bw aus und wurde auch nicht für einen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren erstellt. Angeführt sind in der adaptierten „Prognose“ nur gleich bleibende Ergebnisse für die Jahre 1991 bis 1993 und Ergebnisse für die Jahre 2007 bis 2009. Der Aufteilungsschlüssel für die Ausgaben kann ohne Vorlage von Unterlagen, aus denen sich dieser nachvollziehbar ergibt, nicht überprüft werden. Die Ausgaben selbst auch nicht. Unterlagen, anhand derer diese überprüft werden können, befinden sich nicht im Veranlagungsakt.

Das Finanzamt hat der Bw nicht vorgehalten, dass die „Prognosen“ den Anforderungen an eine realitätsnahe Prognose nicht entsprechen und auch nicht, dass sie (insbesondere ausgabenseitig) ergänzungsbedürftig sind (siehe obige Ausführungen zur Prognose F). Vielmehr wurde die Bw am 21. Juli 2011 (vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung) ohne nähere Konkretisierung der inhaltlichen Anforderungen gebeten, *„je eine Prognose für die Wohnungen und die Geschäftslokale in X (BRD) zu übermitteln“*. Das Finanzamt hat im Vorhalt weder den Zeitraum angeführt, für den es die Prognosen haben möchte, noch in irgendeiner Form zur Tauglichkeit der Prognosen „F“ bzw. der adaptierten des steuerlichen Vertreters der Bw (Beilage Berufungsbegründung) Stellung bezogen.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat dem Antwortschreiben vom 14. Oktober 2011 (am 17.10.2011 dem Finanzamt per Telefax übermittelt) daraufhin eine nochmals berichtigte Fassung seiner der Berufungsbegründung angeschlossenen „Prognose“ bezüglich des Gasthauses angeschlossen. Die neuerlich Abänderungen hat er weder erläutert noch begründet. Der steuerliche Vertreter ging für die Jahre 2007 bis 2009 nunmehr von „Verlusten“ in Höhe von 12.873, 21.109 und 15.097 € aus. Die Änderungen der „Prognose“ wurde vom Finanzamt wieder keiner Überprüfung unterzogen, obwohl auch diese Prognose augenscheinlich ebenso wenig den Anforderungen an eine solche entsprach wie die bisherigen.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat darüber hinaus ohne Erläuterungen eine *„detaillierte Prognoserechnung“* für 20 Jahre eingereicht, die als Jahr 1 der Verpachtung das Jahr 1991 ausweist und bis einschließlich 2010 (= Jahr des Verkaufs) erstellt wurde. In der Prognose wurden für 1991 bis 1994, in denen laut E F das Gasthaus noch gar nicht verpachtet war, „effektive Werte“ (unterschiedlich hohe Einnahmen und in allen Jahren gleich bleibende Werbungskosten) angeführt, die Einnahmen des Jahres 1994 wurden für die Jahre 1995 bis 2010 übernommen und die Werbungskosten gegenüber jenen des Jahres 1991 bis 1994 unverändert gelassen. Die Relevanz dieser Prognose für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2, Tz 515/1 und 2) ist bereits deshalb nicht erkennbar, zumal sie (einnahmen- und ausgabenseitig) nicht ersichtlich an die Verhältnisse zu Beginn der Verpachtung des Gasthauses durch die Bw anknüpft und nicht für einen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der Verpachtung durch die Bw erstellt wurde.

Das Finanzamt hat sich in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung mit den vorgelegten „Prognosen“ gar nicht auseinandergesetzt. Das Finanzamt hat insgesamt keine Sachverhaltsfeststellungen zur Verpachtung des Gasthauses und der Weinstube (Art der Bewirtschaftung ab Beginn bis zum Verkauf) durch die Bw getroffen.

Das Finanzamt hat auch entgegen seiner Verpflichtung vor Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat keine Ermittlungen mehr vorgenommen.

Sollte Ergebnis der ergänzend vorzunehmenden Ermittlungen zu den von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Gründen für den Verkauf sein, dass im Verkauf kein Indiz für eine von vornherein beabsichtigte zeitlich begrenzte Verpachtung gesehen werden kann, wird das Finanzamt aber für Gasthaus und Weinstube eine getrennte Liebhabereibeurteilung für den absehbaren Zeitraum von 25 (bis max. 28) Jahren vorzunehmen haben.

Eine Liebhabereiprüfung kann ohne Kenntnis der von der Bw bei Betätigungsbeginn gewählten Bewirtschaftungsart und ohne Ermittlung der tatsächlichen Jahresergebnisse (nach inländischen Vorschriften!) bis zum Verkauf nicht durchgeführt werden. Im Veranlagungsakt befinden sich weder die Pachtverträge für Gasthaus und Weinstube, die ab Beginn der Verpachtung bis zum Verkauf von der Bw abgeschlossen wurden bzw. jene Verträge über Pachtverhältnisse, in die sie als Alleinerbin (Gesamtrechtsnachfolgerin) eingetreten ist. Die in der letzten Prognose vom steuerlichen Vertreter vorgenommene prozentuelle Aufteilung der in den Gewinn- und Verlustrechnungen 2008 und 2009 in einer Summe ausgewiesenen Einnahmen und die Aufteilung der Ausgaben (betrifft sämtliche Berufungsjahre) 2007 bis 2009 kann ohne nähere Überprüfung nicht übernommen werden.

Die Bemessungsgrundlage für die AfA und die Höhe der jährlichen Abschreibung bezüglich des Gasthauses können für den Beginn der Betätigung der Bw auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden. Der AfA-Satz wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw in den Prognosen mit 2 % angenommen. Die Anschaffungskosten für das Gasthaus (Altbestand) sollen 907.000,00 DM (463.742 €) betragen haben. Das Gasthaus wurde laut der der Berufungsbegründung angeschlossenen Bilanz zum 31.12.1990 teilweise abgerissen. An den verbliebenen Altbestand wurde offenbar im Erdgeschoss die Weinstube und im ersten und zweiten Stock jeweils eine Wohnung angebaut. Die laut der Berufungsbegründung angeschlossenen Bilanz zum 31.12.1990 vorgenommene „Sofortabschreibung“ von 50 % der Anschaffungskosten kann nicht nachgeprüft werden. Laut Angaben E F (Schreiben vom 17.2.2011) wurde das Gasthaus (gemeint wohl der verbliebene Teil) überdies umfassend renoviert. Die Anschaffungs-, Abriss- und Renovierungskosten für das Gasthaus und die Herstellungskosten für die Weinstube und die Wohnungen wurden angeblich gänzlich fremdfinanziert. Die Gesamtkosten wurden mit ca. 1,3 Millionen Euro beziffert. In welchem Verhältnis diese auf Gasthaus/Weinstube und Wohnungen aufzuteilen sind, kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage weder überprüft noch festgestellt werden und bedarf daher weitergehender Sachverhaltsermittlungen.

Die Finanzierung und Fremdmittelaufwendungen können nicht überprüft werden. Im Veranlagungsakt befinden sich nur zwei Darlehensverträge über (wie aus den Kontoauszügen zu entnehmen ist) endfällige CHF-Kredite über 117.343,15 € (Rückzahlung bis 30. Juni 2014 vereinbart) und über 259.891,66 € (Rückzahlung bis 30.9.2018 vereinbart), die noch der Ehegatte der Bw im Februar 2005 bei der Bank G aufgenommen hatte und Kontoauszüge über Zinszahlungen für die Jahre 2007 und 2008 diese Kredite betreffend.

Dem Akteninhalt ist nicht zu entnehmen, welcher Schuldenstand zu Beginn der Verpachtung/Vermietung durch die Bw hinsichtlich der jeweiligen Beurteilungseinheit (Gasthaus, Weinstube, Wohnungen) bestanden hat, wie diese Fremdmittel im Einzelnen finanziert wurden (z.B. Bauspardarlehen, Euro- bzw. Fremdwährungsdarlehen) und welche Vereinbarungen mit den Banken hinsichtlich Zinsen und Rückzahlung (Raten, endfällig) bei Beginn der Verpachtung durch die Bw bestanden, ob und gegebenenfalls wann die Bw die Art der Finanzierung (z.B. Bauspardarlehen, Euro-Kredit, Fremdwährungskredit) oder mit den Banken zu Beginn bestehende Rückzahlungsvereinbarungen (z.B. Ratenzahlung, endfällig) bis zum Verkauf geändert hat. Unklar ist auch, wie sich die Schulden auf die einzelnen Objekte der Verpachtung/Vermietung verteilen. Den vorgelegten Kontoauszügen für die Jahre 2007 und 2008 ist lediglich zu entnehmen, wie hoch die in diesen Jahren entrichteten Zinsen für CHF-Kredite bei der Bank waren, nicht aber inwieweit sie welchem Objekt der Verpachtung / Vermietung zuzurechnen sind. Laut Schlussrechnung des Notars J vom 11. Mai 2010 über den Verkauf der gesamten Liegenschaft haben die Käufer Schulden der Bw bei der H Bank in Höhe von 465.000,00 € übernommen. Herr E F hat im Schreiben vom 12. April 2011 (Totalüberschussprognose) bei der „Prognose“ für das Gasthaus Darlehen H Bank und I Bank angeführt, sodass die Darlehen bei der Bank jedenfalls nur einen Teil der gesamten Verbindlichkeiten ausmachen können. Möglicherweise betraf die Umschuldung im Februar 2005, die noch vom Ehegatten der Bw vorgenommen worden war, ursprünglich bei der I Bank aufgenommene Darlehen. Eine gesicherte Feststellung kann dazu nicht getroffen werden.

Bezüglich der Darlehen H Bank und I Bank wurden weder Verträge noch Bankbelege über Zinszahlungen vorgelegt. Die Käufer der Liegenschaft haben nur die Verbindlichkeiten bei der H Bank übernommen. Der Bw wurde nach Abzug der von den Käufern übernommenen Darlehensverbindlichkeiten, von Löschungskosten und einer „Hebegebühr“ vom vereinbarten Kaufpreis von 470.000,00 € nur der verbleibende Betrag von 3.427,20 € ausbezahlt. Über das „Schicksal“ der Verbindlichkeiten bei der I Bank bzw. der Bank können mangels vom Finanzamt durchgeführter Ermittlungen keine gesicherten Feststellungen getroffen werden. Der objektbezogene Schuldenstand und die Art der Finanzierung zu Beginn der Verpachtung ist insofern für die Liebhabereiprüfung von Bedeutung, zumal die Finanzierung Teil der bei Beginn der Betätigung zu wählenden Art der Bewirtschaftung ist. Unklar ist auch, ob bis zum

Verkauf maßgebliche Änderungen in der Finanzierung vorgenommen wurden, die in einem konkreten Jahr zu einer Änderung der Bewirtschaftung geführt haben könnten.

Worauf im Übrigen der in der Gewinn- und Verlustrechnung 2008 ausgewiesene, verglichen mit jenem des Jahres 2007 mehr als doppelt so hohe Zinsaufwand im Jahr 2008 zurückzuführen ist, und in welchem Umfang dieser mit der Verpachtung des Gasthauses bzw. der Weinstube in Zusammenhang steht, ist den eingereichten Unterlagen nicht zu entnehmen. Das Finanzamt hat dies nicht erhoben.

In der letzten „Prognose“ wurde der Zinsaufwand für das Gasthaus für die Jahre 2007 bis 2009 gleichbleibend mit 9.946,00 € angeführt. Er dürfte daher nicht dem tatsächlich angefallenen entsprechen.

Bezüglich der Ertragsfähigkeit der Verpachtung der Weinstube können keinerlei Feststellungen getroffen werden, zumal weder eine an die bei Beginn der Verpachtung durch die Bw maßgeblichen Bewirtschaftungsdaten anknüpfende Prognose für einen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren vorliegt noch auf Basis der vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen (nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften umzurechnende) Jahresergebnisse festgestellt werden können. Das Finanzamt ist ohne Überprüfung und Feststellung der (von der Bw nach inländischen Vorschriften umzurechnenden) Jahresergebnisse der Ansicht des steuerlichen Vertreters gefolgt, dass auch die Verpachtung der Weinstube Liebhaberei darstelle.

Ob die laut den Anlagen zu den deutschen Einkommensteuererklärungen **positiven Jahresergebnisse** aus der Vermietung der Wohnungen im Einklang mit inländischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt wurden, kann mangels Anforderung von nach inländischem Recht zu adaptierenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2009 nicht beurteilt werden. In den Anlagen zu den Einkommensteuererklärungen sind auch die Ergebnisse aus der Vermietung für beide Wohnungen nur in einer Summe angeführt. Die näheren Umstände der Vermietung (an wen hat die Bw diese ab Beginn bis zum Verkauf vermietet, Höhe des Mietzinses zu Beginn bis Verkauf, Vereinbarungen zu Instandhaltung, Indexierung des Mietzinses etc.) der jeweiligen Wohnung und damit welche Einnahmen und welche Ausgaben (AfA, Zinsen, Mietausfall, Leerstandskosten, Instandhaltung, Erhaltung) im absehbaren Zeitraum von 20 bis 23 Jahren bei der „kleinen Vermietung“ zu erwarten waren, sind dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen, zumal bezüglich der Wohnungen vom FA weder die Miet- noch die Darlehensverträge noch Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für den Zeitraum angefordert wurden, in dem die Bw die Wohnungen vermietet hat. Welche Umstände dafür verantwortlich waren, dass auch die Wohnungen verkauft wurden, wurde ebenfalls weder erhoben noch festgestellt.

Aufhebung unter Zurückverweisung:

Die vorstehenden Ausführungen zeigen deutlich, dass das Finanzamt den Sachverhalt in entscheidungswesentlichen Punkten unzureichend erhoben hat. Auf Basis der derzeitigen Ermittlungsergebnisse kann keine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache vorgenommen werden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat. Ob tatsächlich anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des vom Finanzamt durchzuführenden (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0099) ergänzenden Ermittlungsverfahrens ab. Die Bw trifft dabei im Hinblick darauf, dass es sich fallbezogen um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handelt, eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** an der umfassenden Aufklärung des Sachverhaltes.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung ist zu sagen, dass es nicht im Sinn des Gesetzes ist, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, feststellt und eine Beurteilung unterzieht.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2013 hat der steuerliche Vertreter der Bw die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2013