



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vom 16. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 14. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2004 und die Berufung vom 15. März gegen den Bescheid vom 21. Februar 2006 betreffend nachträgliche Berücksichtigung von Sonderausgaben für das Kalenderjahr 2001 entschieden:

Der Bescheid vom 21. Februar 2006 betreffend nachträgliche Berücksichtigung von Sonderausgaben für das Kalenderjahr 2001 wird aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2002, 2003 und 2004 in der Fassung der berichtigten Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2006 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2001 wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist nach ihrem Vorbringen Referentin eines Finanzamtes im Ruhestand. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 1999 machte sie betreffend das Objekt A im Jahr 1999 im Werbungskostenüberschuss von S 46.769,29 geltend. Einnahmen wurden keine erklärt, sondern an Stelle dessen "*derzeit Durchführung von Sanierungsarbeiten*" angegeben.

Auf die gleiche Weise wie oben beschrieben erklärte die Berufungswerberin negative Einkünfte aus der Vermietung des Objektes A für die Jahre 2000 (S -72.654,32), 2001

(S -53.615,21), 2002 (€ -5.734,70 oder S -78.911,19), 2003 (€ -2.088,44 oder S -28.737,56) und 2004 (€ -3.119,53 oder S -42.925,67) geltend. Als Grund für die mangelnden Einnahmen wurden jeweils das Durchführen von Sanierungsarbeiten oder Renovierungsarbeiten angegeben. Im Aktenvermerk vom 29. August 2001 über ein mit der Berufungswerberin geführtes Telefongespräch wurde darauf hingewiesen, dass nach Aussage der Berufungswerberin weiterhin Sanierungsarbeiten durchgeführt worden seien und mit einer Vermietung ab 2002 gerechnet werden könne. In einem am 14. August 2002 geführten und als Aktenvermerk festgehaltenem Telefongespräch gab die Berufungswerberin bekannt, dass eventuell ab 2002 mit Mieteinnahmen zu rechnen sei. Die Berufungswerberin habe aber ausdrücklich auf einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren hingewiesen.

Die Veranlagung der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes A erfolgte für die Jahre 1999 mit dem Bescheid vom 7. September 2000, 2000 mit dem Bescheid vom 29. August 2001, 2001 mit dem Bescheid vom 16. August 2002, 2002 mit dem Bescheid 28. Mai 2003 und 2003 mit dem Bescheid vom 21. Juni 2004 jeweils antragsgemäß jedoch vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Auf eine Begründung der Vorläufigkeit der Veranlagung für die Einkommensteuer 1999 bis 2003 wurde jeweils verzichtet.

In gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid 1999 datiert vom 14. Juni 2005 wurden bei den Einkünften der Berufungswerberin aus Vermietung und Verpachtung 1999 betreffend das Objekt A keinerlei Werbungskosten angesetzt. Dies wurde damit begründet, dass gemäß § 1 Abs. 2 LVO (Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33) sowie nach der Überprüfung der Fakten und Verhältnisse der Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin keine im steuerlichen Sinne gegebene Einkaufsquelle vorliege. Entscheidend für diese Beurteilung sei unter anderem die Tatsache gewesen, dass kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könne. Unter Einbeziehung des Verlustes für das Jahr 2004 verbleibe für das Objekt ein Gesamtergebnis von € - 24.517,83 (S -337.372,70) und wäre daher diese Vermietungstätigkeit einkommensteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen. Die Verluste 1999 bis 2004 seien steuerlich unbeachtlich. Die vorläufigen Einkommensteuerveranlagungen würden nunmehr endgültig erklärt.

Mit einem Verweis auf diese Begründung wurden mit den Bescheiden datiert vom 14. Juni 2005 die bis dahin vorläufigen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 für endgültig erklärt und die oben genannten Werbungskostenüberschüsse nicht mehr anerkannt.

Beim von vornherein endgültigen Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 14. Juni 2005 wurde in gleicher Weise vorgegangen.

Gegen alle genannten Einkommensteuerbescheide datiert vom 14. Juni 2005 betreffend die Jahre 1999 bis 2003 (endgültige Bescheide nach vorläufigen Bescheiden) und 2004 richtet sich unter anderem die in Folge eines Ersuchens um Rechtsmittelfristverlängerung vom 11. Juli 2005 rechtzeitig eingebrachte Berufung vom 15. September 2005. Darin brachte die Berufungswerberin vor, dass die Finanzverwaltung aufgrund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. November 1997 die LVO angepasst habe. Seither lägen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, wenn "*innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von nunmehr 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung ein Gesamtgewinn*" erwirtschaftet werde. Aufgrund dieser Änderung der LVO habe die Berufungswerberin 1998 erstmalig für zwei ihrer Eigentumswohnungen Einkunftsquellen angenommen und Verlustveranlagungen beantragt. Sie habe diese zwei Eigentumswohnungen nur zur Erzielung von Einkünften und Aufbesserung ihrer Pensionsbezüge angeschafft. Da die Berufungswerberin in ihrem Elternhaus wohne, wäre die Anschaffung für eigene Wohnzwecke sinnlos gewesen. Sie habe die Wohnungen aber erst durch notwendige Investitionen vermietbar machen müssen. Dazu habe die Berufungswerberin aber die aus den jeweiligen Verlustveranlagungen rückbezahlte Lohnsteuer benötigt, um die Instandsetzungsarbeiten finanzieren zu können. Wenn das Finanzamt den in der LVO vorgesehenen Zeitraum von 20 beziehungsweise 23 Jahren auf ein Drittel abkürze würde der Berufungswerberin die Anlaufzeit und auch jede Möglichkeit, jemals einkommensteuerpflichtige Einkünfte zu erzielen, radikal genommen. Durch die unvorhergesehene automatisierte Abgabenfestsetzung ohne Vorhalt habe sie keine Gelegenheit gehabt eine Prognoserechnung zu erstellen und sei dadurch ein Verfahrensmangel entstanden. Für die Wohnung in der A sei mit Mietzahlungen von € 500,00 monatlich nach dem Wegfall der "*Instandsetzungskosten*" zu rechnen. Die auszugleichenden Verluste der Vorjahre wären durch diese Einnahmen bei weitem gedeckt, wenn man den absehbaren Zeitraum von 20 beziehungsweise 23 Jahren betrachte. Die durch die angefochtenen Bescheide steuerlich nicht berücksichtigten Sanierungskosten beantragte die Berufungswerberin als Sonderausgaben anzuerkennen und die vom Bundessozialamt Landesstelle Linz rückwirkend ausgestellte Bescheinigung über eine Behinderung von mindestens 25% und die dazu vorgelegten Belege als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

In Hinblick auf das Vorbringen der Berufungswerberin wurden ihr mit dem Schreiben des Finanzamtes vom 30. November 2005 Berechnungsblätter für das Erstellen einer Prognoserechnung für die zu erwartenden Einkünfte aus dem Objekt A übermittelt. Die Berufungswerberin wurde aufgefordert, die zu erwarteten Einnahmen, Betriebskosten, Sanierungskosten und übrige Werbungskosten aufzulisten und auch näher zu erläutern, sowie

allfällige Änderungen des Satzes für die Abschreibung für Abnutzung bekannt zu geben. Die Berufungswerberin wurde aufgefordert mitzuteilen, ob die Wohnungen bereits vermietet würden und vorhandene Mietverträge in Kopie zu übermitteln. Für den Fall, dass ein Vermietung noch nicht stattfände, sollten die Gründe dafür, der geplante zeitliche und tatsächliche Ablauf des Vorhabens bekannt gegeben werden.

Darauf antwortete die Berufungswerberin im Schreiben vom 22. Dezember 2005, dass bisher keine Mietverträge abgeschlossen worden seien. Die Wohnung müsse erst durch notwendige Investitionen vermietbar gemacht werden. Dazu sei es notwendig das nicht mehr brauchbare Bad abmontieren und zu entfernen. Die Räume wären auszumalen, Teppich im Schlafzimmer zu verlegen und eine Trennwand zu reparieren. Nach einem im Jahr 2002 eingeholten Anbot würden die Kosten der Badsanierung S 39.437,85 betragen. Diese Aufwendungen würde die Berufungswerberin als Herstellungskosten ansehen und nicht unmittelbar als Werbungskosten geltend machen. Außer den von der gemeinnützigen Siedlergenossenschaft vorgeschriebenen Sanierungskosten habe sie in den Berufungsjahren keine anderen Reparatur- oder Sanierungskosten getragen. Der aufaddierte Verlustsaldo werde sich durch die noch offenen und beabsichtigten Sanierungsmaßnahmen deshalb nicht ändern. Mit einer Vermietung könne ab 2008 gerechnet werden, was aber vom Ausgang dieses Rechtsmittelverfahrens abhängt. Die Miete wäre voraussichtlich € 500,00 zuzüglich Betriebskosten. Bei ihrer Prognoserechnung habe sie eine 1%-ige Indexsteigerung mit einer 5%-igen Schwankungsklausel berücksichtigt. Es ergebe sich für das Objekt A ein Gesamtgewinn von € 37.286,77.

Beigelegt war diesem Schreiben eine Prognoserechnung für das Objekt A, in welcher von einer Vermietung ab 2008 ausgegangen wird. Dabei setzt die Berufungswerberin in ihrer Berechnung Betriebskosten von etwa jährlich € 1.500,00 und eine Absetzung für Abnutzung von € 1.526,13 an und addiert dies zu einem Gesamtverlust bis 2007 von € -33.896,28. Dem stellt sie für die Jahre ab 2008 Einnahmen von € 6.000,00 abzüglich Absetzung für Abnutzung von € 1.526,13, also einem jährlichen Überschuss von € 4.473,87 für 15 Jahre und Mehreinnahmen aus der Wertsicherung von € 4.075,00 gegenüber und errechnet so einen Gesamtgewinn von € 37.286,77.

Mit den im Begründungstext gleich lautenden Berufungsvorentscheidungen für die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004, alle datiert vom 20. Jänner 2006, folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Objektes A nicht. Folgende Überlegungen stellte das Finanzamt dabei an: Entsprechend § 1 Abs. 2 LVO sei bei der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Bis zum Jahr 2004 habe die Berufungswerberin beim Objekt A ein Gesamtverlust von € - 24.517,90 (1999 € - 3.398,86, 2000 € - 5280,00, 2001 € -3.896,37, 2002 € - 5.734,70, 2003 € -3.088,44, 2004 € -3.119,53) ohne jede Einnahmen erzielt. Bei Betätigungen nach § 1

Abs. 2 LVO liege Liebhaberei dann nicht vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahren ab dem ersten Anfallen von Ausgaben ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht werde. Voraussetzung sei daher das Erzielen von Einnahmen innerhalb weniger Jahre. Die Berufungswerberin habe bisher (im Zeitpunkt der Berufungsvorentscheidung seit sieben Jahren) keinerlei Einnahmen erzielt. Nach der Darstellung der Berufungswerberin wolle sie überhaupt erst ab 2008 die Vermietung beginnen, weil auf Grund umfangreicher notwendiger Sanierungsmaßnahmen bis dahin eine Vermietung nicht zumutbar sei. Diese Argumentation habe die Berufungswerberin bereits mehrmals gegenüber dem Finanzamt vorgebracht (am 29. August 2001 und am 14. August 2002). Die Berufungswerberin bestreite nicht in den berufsgegenständlichen Jahren keine Einnahmen erzielt zu haben. Ob ab 2008 Einnahmen erzielt werden, hänge nach Ansicht der Berufungswerberin auch vom Ausgang dieses Rechtsmittelverfahrens ab. Damit bestätige die Berufungswerberin indirekt, keine realistische Planung für Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit zu besitzen. Das seriöse Erstellen einer Prognoserechnung sei unter diesen Umständen nicht möglich und habe die Berufungswerberin den behaupteten Zeitpunkt für das erstmalige fließen von Mieteinnahmen nicht glaubhaft gemacht. Bei den von der Berufungswerberin behaupten Sanierungsarbeiten falle auf, dass es sich nicht um Sanierungsarbeiten an der Wohnung selbst, sondern um aliquote von der Siedlungsgenossenschaft vorgeschriebene Finanzierungsteilbeträge für Arbeiten am Wohnhaus gehandelt habe. In den übrigen Jahren habe die Berufungswerberin keinerlei Ausgaben für Sanierungsarbeiten weder am Gebäude noch innerhalb der Wohnung geltend gemacht. Der Berufungswerberin seien die notwendigen Arbeiten (Badsanierung, Ausmalen, Teppichverlegen im Schlafzimmer, Trennwandreparatur) bekannt. Dennoch seien diese schon seit Jahren nicht durchgeführt worden. Wenn die Berufungswerberin über so wenig Geldmittel verfügen würde, dass ihr, wie sie behauptet, die notwendigen Sanierungsarbeiten nicht möglich wären, so wurde allein dies die Annahme Einkunftsquelle verhindern. Die Berufungswerberin scheine im Übrigen, die rückerstattete Steuer für die gemeinsame Außensanierung ihrer eigenen Wohnung verwendet zu haben. Es sei unglaublich, dass die Berufungswerberin nicht über ausreichende Mittel verfüge, um die notwendige Sanierung der zu vermietenden Wohnung durchzuführen. Habe sie doch im Jahr 1978 eine und 1992 zwei Eigentumswohnungen um Millionen Schilling aus Eigenmitteln ohne Fremdfinanzierung erworben. Sie habe auch für eine andere Wohnung, die zur Hälfte im dem Eigentum ihres Ehegatten stehe, die anteiligen Sanierungskosten des Wohngebäudes zur Gänze getragen. Aus diesem Grund er scheine es nicht glaubhaft, dass die Berufungswerberin in absehbarer Zeit Einnahmen aus Vermietung des Objektes A erzielen werde. Es stehe auch nicht fest, ob sie nach dem eventuellen Abschluss der Sanierungsarbeiten sofort Mieter finden würde, die

bereit wären, den gewünschten Mietzins zu begleichen oder ob eine fortlaufende Vermietung möglich wäre. Aus den bisherigen Vorbringen und den Akten des Finanzamtes sei nicht ersichtlich, aus welchem Grund gerade ab 1991 Einkommensquelle für die Wohnung in der A vorliegen solle. Die bloße Erklärung der Berufungswerberin reiche dafür nicht aus. Sie habe die Wohnung ab 1999 nicht anderes behandelt als in den 21 Jahren der erklärten Privatnutzung zuvor.

Diese Berufungsvorentscheidungen jeweils betreffend die Einkommensteuer 1999 bis 2004 vom 20. Januar 2006 wurden in der Folge hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 bis 2004 mit den Bescheiden vom 23. Jänner und 8. Februar 2006 gemäß § 293 BAO in Hinblick auf nicht näher bezeichnete Ausfertigungsfehler ohne weitere Begründung bei "*Außergewöhnlicher Belastung*" berichtigt.

Dazu teilte die Berufungswerberin der Abgabenbehörde erster Instanz am 7. Februar 2006 telefonisch mit, dass sie bisher in das Objekt A nicht investiert habe. 2006 wolle sie investieren und dies eventuell durch Mieterinvestitionen bei entsprechend geringen Mieten verwirklichen. Vom Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz wurde in diesem Gespräch die Ansicht vertreten, dass die Berufungswerberin "*ordentlich was tun müsse in Richtung Vermietung*" damit das Objekt A als Einkunftsquelle anerkannt werden könne.

Im Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz datiert vom 8. Februar 2006, eingelangt am 10. Februar 2006 erklärte die Berufungswerberin, versucht zu haben, den Sachbearbeiter der Abgabenbehörde erster Instanz nach dem Telefonat am 7. Februar 2006 nochmals telefonisch zu erreichen. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe die Sanierungskosten für das Objekt A von S 6.343,48 (2001) und € 174,00 (2004) nicht als Sonderausgaben berücksichtigt. Nunmehr lege sie die letzte Mahnung der Rechnung vom 20. Juni 2000, bezahlt am 17. September 2001 im Betrag von S 6.343,48 und die Rechnung vom 8. November 2004, bezahlt am 18. November 2004 im Betrag von € 174,00 vor und ersuche um Berücksichtigung bei der Berichtigung der Bescheide.

Am 21. Februar 2006 verfasste die Abgabenbehörde erster Instanz ein als Bescheid bezeichnetes Schreiben folgenden Inhalts: "*Das Ansuchen der Berufungswerberin vom 8. Februar 2006, eingebracht am 10. Februar 2006, betreffend nachträgliche Berücksichtigung von Sonderausgaben für das Kalenderjahr 2001 wird abgewiesen.*" Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 seien Ausgaben für die Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzugsfähig. Sanierungskosten für die Behebung von Mängeln an dem Balkon der Berufungswerberin würden daher nicht unter diese Begünstigung fallen. Ein Balkon sei kein Wohnraum. Dem Antrag auf Berücksichtigung von Aufwendungen für die Wohnraumsanierung für das Kalenderjahr 2001 könne daher sohin nicht entsprochen werden.

Am 22. Februar 2006 wurde die Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2004 betreffend die Einkommensteuer 2004 in der berichtigten Fassung vom 23. Januar und 8. Februar 2006 ein weiteres mal gemäß § 293 BAO berichtigt und dafür als Grund ohne weitere Begründung nicht näher dargestellte Sonderausgaben angegeben.

Die Berufungswerberin führte im Schreiben vom 15. März zum "*Bescheid vom 21. Februar 2006*" aus, sie habe mit Schreiben vom 8. Februar 2006 an die Abgabenbehörde erster Instanz für das Jahr 2001 die Berichtigung von Sanierungs- beziehungsweise Instandsetzungskosten des Objektes A mit dem Betrag von S 6.343,48 als Sonderausgabe beantragt. Nunmehr habe sie einen Bescheid erhalten, wonach das Ansuchen mit der Begründung abgewiesen worden sei, dass Sanierungskosten für die Behebung von Mängeln am Balkon nicht als Sonderausgabe abzugsfähig seien. Da diese erst im Jahr 2001 bezahlten Aufwendungen jedoch mit der Großsanierung der Balkone aus dem Jahr 2000, wie aus der beiliegenden Bestätigung der Hausverwaltung und der Rechnung vom 8. Juni 2000 der ausführenden Firma hervorgehe, zusammenhängen würden und lediglich die Kosten der zu verlegenden Bodenplatten, welche sich jeder Wohnungseigentümer selbst habe aussuchen können, betreffen würden, wären diese Sonderausgaben. Sie verweise auf die Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 und bitte um stattgebende Berichtigung. Sollte eine Erledigung dieses Schreibens nur im Rechtsmittelweg möglich sein, möge das Vorbringen als Berufung gegen den Bescheid vom 21. Februar 2006 innerhalb offener Frist betrachtet werden.

Im weiteren Schreiben vom 22. März 2006 erklärte die Berufungswerberin, in Ergänzung des Antrages vom 8. Februar und 15. März 2006 die bei der Hausverwaltung angeforderte Parifizierungsliste für das Objekt A vorzulegen. Entsprechend dieser für die Betriebskostenverrechnung bindenden Aufgliederung sei auch der Anteil ihrer Wohnung inklusive Loggia mit 692/15757 Anteilen für die Kostenaufteilung der Balkonsanierung herangezogen worden. Unter Verweis auf Literatur und Judikatur vertrat die Berufungswerberin die Ansicht, dass der Begriff Wohnraum nicht bloß auf dem Wohnzweck dienende Räume eines Gebäudes beschränkt sei, sondern auch immer das Gebäude an sich umfasse. Eine Balkonsanierung sei dann nicht begünstigt, wenn nur einzelne schadhafte Balkone ausgebessert würden, wohl aber dann wenn es sich um generelle Sanierungsmaßnahmen insbesondere zum Schutz der Sicherheit von Personen handle. Bei einem Kostenaufwand von S 961.301,00 im Fall der Berufungswerberin könne wohl eine generelle Sanierungsmaßnahme angenommen werden. Sie ersuche ihrer Berufung vom 15. März stattzugeben und den Einkommensteuerbescheid 2001 zu berichtigen.

Innerhalb der verlängerten Frist am 29. März 2006 beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und schränkte ausdrücklich die

Berufung auf das Anerkennen der Aufwendungen für das Objekt A als Einkunftsquelle ein. Dazu erklärte sie, dass nach ihrer Ansicht der Gesetzgeber keinesfalls eine gewisse Anzahl von Jahren festlege, ab welchen Einnahmen vorliegen müssten. Bei einer Verlustveranlagung von sechs Jahren könne im Verhältnis zu einem absehbaren Zeitraum von 23 Jahren von wenigen Jahren gesprochen werden. Der Vorwurf, dass es der Berufungswerberin gelungen sei, das Finanzamt durch das Anführen von vorzunehmenden Sanierungsmaßnahmen hin zu halten, sei völlig unverständlich und entbehre jeder sachlichen Grundlage. Die Berufungswerberin habe in diesen Jahren an Instandhaltungskosten ein Betrag von S 60.740,65 investiert, um vorerst die Einkommensquelle zu erhalten und danach vermieten zu können. Ihre Absicht Einnahmen zu erzielen bestehe nach wie vor und habe sie das vorläufige Anerkennen einer Einkunftsquelle in ihrer Absicht unterstützt. Sie lege nunmehr eine auf Unterlagen des Immobilientreuhandspiegels gestützte weitere Prognoserechnung vor, welche nicht nur einen beträchtlichen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, sondern auch noch die eine oder andere unvorhergesehene Ausgabe im Lauf der Jahre zulasse. Die bezahlten Sanierungsaufwendungen am Eigentumswohnhaus habe sie als dringlich zur Erhaltung ihrer Einkaufsquelle gewertet. Das Verwenden rückgezahlter Lohnsteuer für Instandsetzungsarbeiten sei nicht verwerflich und wäre zum Erhalten eines Ertragsobjektes gedacht. Die Wohnung in der A sei niemals privat genutzt worden, da sie bisher noch nie fertig gestellt worden und unbewohnbar gewesen sei. Der Grund warum ausgerechnet ab 1999 eine Einkunftsquelle vorliegen solle, ergebe sich aus der Kenntnisnahme eines Steuerartikel einer Tageszeitung im Jahr 1998, der über die Änderung der LVO in Hinblick auf den absehbaren Zeitraum von 20 beziehungsweise 23 Jahren berichtet habe. Sie beantrage "ihre" das Objekt A als Einkommensquelle zu belassen, da sie ansonsten bei einer Vermietung ab 2007 die nach der LVO vorgesehenen Anlaufjahre verlieren würde.

Die dem Vorlageantrag beigelegte die Prognoserechnung sieht für die Jahre 2005 und 2006 Betriebskosten von je € 1.600,00 und eine Absetzung für Abnutzung von je € 1.526,13 sowie Sanierungskosten von gesamt € 2.544,00 vor. Dazu werden € -24.157,89 an Werbungskostenüberschuss bis 2004 und € -174,00 an Berichtigung addiert, was eine Summe von € -33.488,15 ergibt. Ab 2007 errechnet die Berufungswerberin ausgehend von monatlichen Einnahmen in Höhe von € 422,00 eine Jahres-Afa von € 1.526,13 und jährlichen Kosten für laufende Reparaturen einen jährlichen Überschuss von € 2.837,87. Umgelegt auf 15 Jahre und zuzüglich der Mehreinnahmen aus der Wertsicherung von € 1.500,00 und 3.075,00 prognostiziert die Berufungswerberin einen Gesamtgewinn von € 13.154,90.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Berufung gegen den Bescheid vom 21. Februar 2006 betreffend die nachträgliche Berücksichtigung von Sonderausgaben für das Kalenderjahr 2001

Wie oben aus der Darstellung des behördlichen Verfahrens ersichtlich, wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz betreffend die Einkommensteuer 2001 am 16. August 2002 ein gemäß § 200 Abs. 1 vorläufiger und am 14. Juni 2005 ein gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültiger Einkommensteuerbescheid erlassen. Der Berufung vom 16. September 2005 gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14. Juni 2005 folgte die Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 und deren Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 23. Januar 2006, sowie eine weitere Berichtigung der genannten Berufungsvorentscheidung gemäß § 293 BAO vom 8. Februar 2006.

Zu diesem Zeitpunkt war also der für die Einkommensteuer 2001 der Berufungswerberin gültige Bescheid die Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 in der am 23. Januar und weiter am 8. Februar 2006 berichtigten Fassung.

Das Schriftstück vom 21. Februar 2006, im oben beschriebenen Wortlaut (Spruch: "*Bescheid: Das Ansuchen der Berufungswerberin vom 8. Februar 2006, eingebracht am 10. Februar 2006 betreffend nachträgliche Berücksichtigung von Sonderausgaben für das Kalenderjahr 2001 wird abgewiesen*") weist alle notwendigen Merkmale eines Bescheides einer Abgabenbehörde auf. Die ausstellende Abgabenbehörde, nämlich jene, welche für die Einkommensteuer der Berufungswerberin zuständig ist, ist wie die Empfängerin genannt. Das Datum der Bescheiderstellung ist angegeben. Der Spruch lässt erkennen, dass es der Wille der Abgabenbehörde erster Instanz war, der Berufungswerberin in der Begründung näher bezeichnete Sonderausgaben bei der Einkommensteuer 2001 nicht zu gewähren. Die Begründung legt klar, warum nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz diese Sonderausgaben bei der Einkommensteuer 2001 nicht zustehen. Aus der im Akt befindlichen Zweitschrift ist nicht ersichtlich, ob das Original eine Rechtsbelehrung enthält. Deren Fehlen würde jedoch die Bescheidqualität nicht hindern. Der angesprochene Bescheid ist unterschrieben. Damit hat diese schriftliche Willensäußerung der Abgabenbehörde erster Instanz alle unverzichtbaren Merkmale eines Bescheides.

Inhaltlich wird in diesem Bescheid über einen Teilaspekt der Einkommensteuer 2001 abgesprochen. Für einen Abgabenbescheid im Sinne des § 198 BAO ("*Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.*", Abs. 2: "*Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu*

keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.")

fehlt es dem Bescheid vom 21. Februar 2006 allerdings an der ausdrücklichen Angabe der Art und Höhe der Abgabe, dem Zeitpunkt der Fälligkeit und der Bemessungsgrundlage im Spruch. Es fehlt dem in Frage stehenden Bescheid also am offensichtlichen Leistungsgebot.

Es stellt sich daher die Frage, um was für eine Art von Bescheid es sich beim genannten handelt. Inhaltlich regelt er einen Teilaspekt der Einkommensteuer und gibt zu erkennen, dass das Leistungsgebot der vorangegangenen Berufungsvorentscheidung nicht verändert werden soll.

Denkt man sich insofern also das fehlende Leistungsgebot als jenes der Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 in der am 23. Januar und weiter am 8. Februar 2006 berichtigten Fassung hinzu, handelt es sich um einen neuen unrichtig bezeichneten, unvollständigen und rechtswidrigen Einkommensteuerbescheid 2001. Dieser ist aufgrund des auch im Abgabenverfahren vorgesehenen Fehlerkalküls aber dennoch gültig und tritt anstelle der Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 in der am 23. Januar und weiter am 8. Februar 2006 berichtigten Fassung.

Gegen diesen neuen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Februar 2006 richtet sich das Schreiben der Berufungswerberin vom 15. März. Darin erklärt die Berufungswerberin, dass sie sich gegen den Bescheid vom 21. Februar wendet, die dort abgewiesenen Sonderausgaben bei der Einkommensteuer 2001 berücksichtigt sehen möchte und begründet dies Literatur- und Judikaturmeinungen. Damit sind alle in § 250 BAO geforderten Voraussetzungen einer Berufung erfüllt. Die fehlende Bezeichnung als Berufung schadet nicht.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Aufzuheben ist ein Bescheid auch dann, wenn ein angefochtener Bescheid in derselben Sache wie ein älterer Bescheid ergangen ist, wodurch dieser verdrängt wurde (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, Rz 34 zu § 289 und die dort zitierten Fundstellen), ohne dass dafür ein entsprechender Verfahrenstitel vorgelegen wäre, der eine neuerliche Entscheidung erlaubt hätte.

Für den neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Februar 2006 wurde keines der im 7. Abschnitt B. "*Sonstige Maßnahmen*" der BAO genannten verfahrenstechnischen Mittel eingesetzt, um diese neuerliche Entscheidung über die Einkommensteuer 2001 zu ermöglichen. Es handelt sich daher um einen gegen das Verbot der mehrfachen Entscheidung in der selben Sache verstoßenden Bescheid, welcher spruchgemäß aufzuheben war.

Würde man den Bescheid vom 21. Februar 2006 nicht als neuerlichen Abgabenbescheid ohne verfahrensrechtliche Grundlage sondern als Feststellungsbescheid im Sinne des § 92 Abs. 1 BAO sehen, der über darüber abspricht, ob der Berufungswerberin Sonderausgaben aus der Sanierung des Objektes A zustehen, käme man zum gleichen Ergebnis. Ergänzungsbescheide, die zu einem Abgaben- oder Feststellungsbescheid hinzutreten kennt die BAO nicht (vergleiche Ritz, aaO., Rz 12 zu § 188 und die dort zitierten Fundstellen). Sie sind ohne jede Rechtsgrundlage und im Rechtsmittelverfahren aufzuheben.

Durch die spruchgemäße Aufhebung des Bescheides vom 21. Februar 2006 über die Abweisung der nachträglichen Berücksichtigung von Sonderausgaben 2001 tritt das Verfahren wieder in jenen Stand, in welchem es sich vor diesem Bescheid befunden hat und lebt die Berufungsvorentscheidung vom 20. Januar 2006 in der am 23. Januar und weiter am 8. Februar 2006 berichtigten Fassung wieder auf und ist damit der unten zu behandelnde Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 31. März 2006 betreffend die Einkommensteuer 2001 auch wieder gegen einen existierenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) gerichtet.

B) Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes A

Als erstes ist anzumerken, dass von der Abgabenbehörde zweiter Instanz die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 24. Januar 2006 vertretenen Ansichten und Rechtspositionen im Grunde geteilt werden.

Eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) liegt nach § 1 (Abs. 1 und 2) LVO und § 2 Abs. 4 LVO angewendet auf den vorliegenden Sachverhalt liegt dann vor, wenn eine Betätigung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) ausgeführt wird, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und im Fall der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen in einem absehbarem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens aber 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen 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 nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Betrachtet man nun die in der LVO aufgezählten Kriterien für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist als Erstes zu Fragen, ob im Fall der Berufungswerberin eine Betätigung vorliegt. Nicht Einkommenserzielung sondern Einkommensverwendung liegt nämlich bei nicht einkommensteuerbaren Vorgängen vor (siehe Doralt/Renner in Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁸, Rz 324 f zu § 2 (LVO) samt Nachweisen). Dazu zählen auch nicht entfaltete Betätigungen.

Die Berufungswerberin hat die berufungsgegenständliche Eigentumswohnung, wie sie selbst vorbringt, bisher nicht vermietet und auch nicht versucht, einen Mieter zu finden, da sie Wohnung ja als unbewohnbar ansieht. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 18. März 1997, 96/14/0045 ausgesprochen hat, muss aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen Erkennbar sein, dass er eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit erstrebt. Bloße Absichtserklärungen eine Liegenschaft, die mit eigenen Mitteln renoviert wird, vermieten zu wollen, reichen nicht aus. Es muss sich aus den objektiven Umständen erkennen lassen, dass zielstrebig das Erzielen von Einnahmen angestrebt wird (*"Aufgrund des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn sie davon ausgegangen ist, es sei keine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit gegeben. Es liegen nämlich keine objektiven Umstände vor, aus denen sich eindeutig ergäbe, die ca. 20-jährige Renovierungsarbeit wäre von der erweislichen Absicht auf künftige Führung eines Gewerbebetriebes getragen oder würde zielstrebig zur Eröffnung dieses Gewerbebetriebes führen. Solcherart können die für das Streitjahr erklärten negativen Einkünfte steuerlich nicht als Ergebnisse der Einkunftsart gewerblicher Tätigkeit beurteilt werden. Die steuerlichen Ergebnisse des Streitjahres hatten damit ihre Wurzel im Eigentumsrecht des Beschwerdeführers am Schloss und nicht im - nicht entfalteten - Gewerbebetrieb. Lag sohin eine dem Beschwerdeführer zurechenbare Betätigung im Hotelbetrieb im Streitjahr nicht vor, dann war das steuerliche Anliegen des Beschwerdeführers schon im Vorfeld der Liebhabereiprüfung zum Scheitern verurteilt. Denn eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist [vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0165]."*). Bedenkt man, dass die Berufungswerberin die Eigentumswohnung A seit 1978 besitzt, mit Eigenmitteln erworben hat und bis zum Zeitpunkt dieser Berufungsentscheidung nach ihrem eigenen Vorbringen keine Investitionen in die Wohnung selbst unternommen hat, um sie vermietbar zu machen, muss davon ausgegangen werden, dass jedes objektiv feststellbares Verhalten der Berufungswerberin fehlt, welches darauf schließen lassen würde, dass sie beabsichtigt die Eigentumswohnung in der A zu vermieten. Die von der Berufungswerberin anteilig mitgetragenen Kosten der Erhaltung der gesamten Wohnanlage, können der Berufungswerberin in diesem Zusammenhang auch nicht zu einer *"Betätigung"* verhelfen, da

sie sich diesen Ausgaben als Wohnungseigentümerin nicht entziehen konnte und diese daher auch im Bereich der privaten Einkommensverwendung angefallen sind.

Fehlt es daher schon an einer Betätigung in Sinne des § 1 LVO beziehungsweise § 2 Abs. 3 EStG 1988 erübrigt sich jede weitere Prüfung der oben angeführten Kriterien der §§ 1 Abs. 1 und 2 sowie 2 Abs. 4 LVO.

Aber selbst wenn man das Vorliegen einer Betätigung der Berufungswerberin annehmen wollte, hat sich das von ihr immer wieder behauptete subjektive Ertragsstreben niemals objektiv in irgendeiner Weise konkretisiert. Das einzige nach Außen treten dieser Behauptung findet sich in den gegenüber den Abgabenbehörden abgegeben Erklärungen. Daraus ist aber nur das Streben nach einer Steuerersparnis erkennbar, welches für sich allein aber kein Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht ist (vergleiche Doralt/Renner, aaO., Rz 362 zu § 2 (LVO) und die dort zitierten Fundstellen). Die von der Berufungswerberin behauptete Absicht einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist daher nicht erweisbar.

Selbst, wenn man auch noch die Gewinnerzielungsabsicht der Berufungswerberin als objektiv gegeben annehmen wollte, fehlt jede Möglichkeit die Richtigkeit der von der Berufungswerberin aufgestellten Prognosen zu überprüfen, da weder der notwendige Sanierungsaufwand für die berufungsgegenständlich Eigentumswohnung der Berufungswerberin noch die zu erwartenden Mieteinnahmen, noch deren dauerhafte Erzielbarkeit feststehen. Sogar der Zeitpunkt, wann die Sanierungsarbeiten tatsächlich durchgeführt werden und der von der Berufungswerberin beabsichtigte Beginn der Vermietung sind unsicher. 2002, 2006, 2007 und 2008 wurden von Berufungswerberin genannt.

Wenigstens der behauptete Beginn der von der Berufungswerberin angenommenen Betätigung steht mit dem Jahr 1999 fest. Allerdings sieht die Berufungswerberin als Abrenzungskriterium die Kenntnis vom Umstand, dass sich der § 2 Abs. 4 LVO geändert habe und bei der so genannten kleinen Vermietung einen absehbaren Zeitraum von 20 beziehungsweise 23 Jahren zulässt. Dies macht die Absicht der Berufungswerberin Abgaben zu sparen (siehe oben) klar, lässt aber keinen Schluss darauf zu, in welchem Zeitraum die Berufungswerberin einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen könnte.

Sollte die Berufungswerberin in Zukunft tatsächlich hinsichtlich des Objektes A eine Betätigung im oben erklärten Sinn aufnehmen, wäre ab diesen Zeitpunkt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle vorliegen. Die bis dahin aufgelaufenen Aufwendungen für das Objekt A müssten mangels einkommensteuerlich

relevanten Handelns bis zu diesem Zeitpunkt für die neu entstandene Einkunftsquelle außer Betracht bleiben.

Mangels einkommensteuerlich relevanter Betätigung der Berufungswerberin in Hinblick auf das Objekt A war die Berufung hinsichtlich der Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1999 bis 2003 (endgültige Bescheide nach vorläufigen Bescheiden) und 2004 abzuweisen.

C) Höhe der Sonderausgaben der Berufungswerberin im Jahr 2001

Da sich aus dem Spruch zum Punkt B) ergibt, dass die Berufungswerberin ihre Aufwendungen für die Sanierung des Objektes A nicht erfolgreich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen kann und sie diese für diesen Fall als Sonderausgaben ansieht, ist zu prüfen, inwieweit das Anliegen der Berufungswerberin den im § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 geregelten Voraussetzungen entspricht.

Bei der Ermittlung des Einkommens sind, soweit sie nicht Betriebsausgaben sind, unter anderem Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch eine befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, abzuziehen. Dies gilt für Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern und auch für Herstellungsaufwendungen (siehe leg. cit.).

Das Durchführen der Sanierungsmaßnahmen durch einen gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 begünstigten Bauträger, wie im Fall der Berufungswerberin, hindert nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 5.10.1993, B 1724/92) das erfolgreiche Geltendmachen der Sanierungskosten nicht, wenn der Auftrag an den Professionisten, vom begünstigten Bauträger erteilt wurde.

Soweit es das Jahr 2001 betrifft stand in Frage, ob das Sanieren von Balkonen im gesamten Wohnhaus, deren Kosten von jedem Eigentümer anteilmäßig getragen werden, als Sonderausgabe in Betracht kommen. Wie auch von der Berufungswerberin zitiert, vertritt Baldauf (SWK 9/94 (A 221)), die Ansicht, dass Balkonsanierung dann nicht begünstigt ist, wenn nur einzelne schadhafte Balkone ausgebessert werden; wohl aber dann, wenn es sich um generelle Sanierungsmaßnahmen, insbesondere zum Schutz der Sicherheit von Personen (zum Beispiel in größeren Mietgebäuden) handelt. Dies entspricht auch der Verwaltungspraxis.

Im konkreten Fall der Berufungswerberin wurden die Kosten der generellen Sanierung, die vom begünstigten Bauträger in Auftrag gegeben worden ist, auf die Wohnungseigentümer aufgeteilt. Nach der von der Berufungswerberin vorgelegten Kostenaufteilung sind davon

S 30.098,19 auf die Berufungswerberin entfallen. Diesen Betrag hat die Berufungswerberin im Jahr 2000 bezahlt.

Soweit es das Jahr 2001 betrifft, hat die Berufungswerberin eine Rechnung über die Ausführung des Plattenbelages des Balkons mit Linea Forte Granitgrau vorgelegt (S 5.286,40 zuzüglich Umsatzsteuer). Nach ihrem eigenen Vorbringen war es jedem Eigentümer überlassen, diese Platten auszusuchen. Dies sind Folgekosten der notwendigen generellen Balkonsanierung und daher in Zusammenhang mit dieser als Sonderausgaben abzugsfähig (siehe Doralt, aaO., Rz 200 zu § 18). Insofern war daher der Einkommensteuerbescheid 2001 abzuändern und waren die S 6.343,68 als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. November 2006