

I. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X Y, Gde S, W-Straße 27 A, vertreten durch die Seeberger Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6700 Bludenz, Am Postplatz 2, vom 2. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 2. April 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Eventualantrag der X Y, Gde S, W-Straße 27 A, vertreten durch die Seeberger Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6700 Bludenz, Am Postplatz 2, vom 17. Juni 2008 auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 8. Februar 2008 entschieden:

Der Antrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war in den Berufungsjahren ua. Eigentümerin der im September 2002 erworbenen Wohneinheit Top XX der Liegenschaft, Gd B, H-Straße 24.

Mit Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2004 samt Beilagen machte die Bw. neben ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ua. auch im Zusammenhang mit der Vermietung dieser Eigentumswohnung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.881,12 € (2002), 4.606,92 € (2003) sowie 165,77 € (2004) geltend.

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 30. Mai 2005) legte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 5. Juli 2005 eine Prognoserechnung hinsichtlich der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung vor; danach entstehe ab dem Jahre 2013 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach (vorerst) antragsgemäßer Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 (vgl. die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 8. Juli 2005 bzw. vom 4. Mai 2006) erließ das Finanzamt die im Spruch genannten Änderungsbescheide vom 2. April 2008, mit denen die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 insofern gemäß § 295a BAO abgeändert wurde, als die mit der Vermietungstätigkeit in B, H-Straße 24, verbundenen Einkünfte außer Ansatz blieben. Begründend führte es dazu aus, dass die Beurteilung der Vermietung in B, H-Straße 24, als Liebhaberei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle.

Gegen diese Änderungsbescheide erhob die Bw. Berufung. In dem diesbezüglichen Berufungsschriftsatz vom 2. Mai 2008 führte die steuerliche Vertretung der Bw. dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

“Die Finanzbehörde verkennt offensichtlich die Rechtslage. Einerseits enthalten die Steuerbescheide 2002 bis 2004 keinerlei Begründung dafür, weshalb das Finanzamt Feldkirch der Ansicht ist, dass bei der Vermietung der Wohnung in B, H-Straße 24, keine Einkunftsquelle vorliegt. Andererseits stellt weder ein “vorzeitiger” noch ein “rechtzeitiger” Verkauf eines vermieteten Objektes ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Nach dem Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0083-VI/2006 vom 29.11.2006 “Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO” handelt es sich in gegenständlichem Fall weder um einen Nachversteuerungstatbestand (zB gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988) noch um einen Nacherhebungstatbestand (zB gemäß § 15 Abs. 1 Z 2 lit. c ErbStG, § 15a Abs. 5 ErbStG), noch ist dieser oder ein ähnlicher Fall in diesem Erlass als Beispiel angeführt.

Nach den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung - Erlass des BMF vom 23.12.1997, Z 14 0661/6-IV/14/97, liegt bei der Vermietung einer Eigentumswohnung der Tatbestand nach § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung vor. Im gegenständlichen Fall wurde die Eigentumswohnung H-Straße 24 im Oktober 2002 gekauft und im Folgejahr saniert. Erst ab Mitte 2003 sind die vollen Mieteinnahmen angefallen und wurde bereits im Jahr 2004 ein Einnahmenüberschuss erzielt. Schon daraus ist zweifelsohne erkennbar, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden konnte und die Betätigung daher eine Einkunftsquelle darstellt. Im Jahre 2006 ergab sich der glückliche Um-

stand, dass für die Eigentumswohnung ein lukratives Angebot seitens eines Interessenten gestellt wurde. Die Wohnung konnte daher mit einem erheblichen Gewinn veräußert werden. Dieser Spekulationsgewinn wurde auch ordnungsgemäß erklärt und versteuert. Ein solcher Umstand ist weder ein Indiz für das Vorliegen von Liebhaberei noch ist dies ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO. ""

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Bescheidänderung gemäß § 295a BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 vom 16. Mai 2008 als unbegründet ab; auf die entsprechende zusätzliche Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 20. Mai 2008 wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2008 stellte die Bw. Anträge auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt, auf Aufhebung der angefochtenen gemäß § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 sowie in eventu auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 und Ansatz des Spekulationsgewinnes mit 0,00 €. Mit dem Vorlageantrag legte die steuerliche Vertretung der Bw. eine *"Gegenüberstellung der Einnahmen/Werbungskosten laut Prognoserechnung und der tatsächlichen Einnahmen/Werbungskosten (Beilage A)"* vor und brachte dazu Folgendes vor:

""Frau Y hatte im September 2002 die Wohnung H-Straße 24 in B erworben, anschließend saniert und bis zur Veräußerung mit Kaufvertrag vom 21.8.2006 vermietet. Da der Ankauf nur geringfügig fremdfinanziert wurde, war der laut Prognoserechnung erzielbare Gesamtgewinn bereits innerhalb kurzer Zeit erreichbar. Bereits im ersten Jahr 2005, nachdem die Sanierungsarbeiten beendet waren und die Wohnung das gesamte Jahr vermietet wurde, konnte ein Einnahmenüberschuss erzielt werden. Im Jahr 2006, als sich eine günstige Gelegenheit ergab, konnte die Wohnung mit einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn verkauft werden. Die Ermittlung des Spekulationsgewinnes erfolgte entsprechend den Vorgaben in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 wie folgt:

Veräußerungserlös

- Anschaffungskosten (ungekürzt um eine AfA - VwGH 28.1.1997, 96/14/0165)
- Herstellungsaufwendungen (in vollem Umfang - Rz 6651 EStR 2000)
- Instandsetzungsaufwendungen (in voller Höhe - Rz 6652 EStR 2000)
- + gem. § 28 (6) EStG steuerbefreite Subventionen
- Werbungskosten (ds. zB Zeitungsanzeigen - Rz 6661 EStR 2000 + Kreditkosten aus der Schuld aufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten und Betriebskosten, wenn das Spekulationsobjekt keiner anderen Einkunftsquelle und keinen abzugsschädlichen Zwecken gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 gedient hat - Rz 6662 EStR 2000)
- = Einkünfte nach § 30 EStG

Da im Jahr 2006 ein Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung und Verpachtung der Wohnung H-Straße 24 in Höhe von 2.484,30 € erklärt wurde, sind bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte weder die Finanzierungskosten noch die Betriebskosten für den leerstehenden Zeitraum geltend gemacht worden.

Die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch sind bereits aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit behaftet: Eine Änderung nach § 295a BAO ist keine Einbahnstraße zu Lasten des Abgabepflichtigen - da das

Finanzamt die rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2005 (It. Bescheidbegründung vom 20.5.2008) mit dem Ziel der Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen war, geändert hat, wäre konsequenterweise auch der Einkommensteuerbescheid 2006 dahingehend abzuändern gewesen, dass die Kreditkosten aus der Schufaufnahme zur Finanzierung der Anschaffungskosten sowie die Betriebskosten als weitere Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften anzusetzen sind.

Schließlich wurde im Gegensatz zu der von der Finanzbehörde vertretenen Ansicht innerhalb des abgeschlossenen Betätigungszeitraumes 2002 bis 2006 ein wirtschaftlicher Gesamtüberschuss von 12.362,55 € erzielt (Verweis auf Beilage A).

Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997) - Erlass des BMF vom 23.12.1997, Z 14 0661/6-IV/14/97 - sind inkonsistent, da "Veräußerungsüberschüsse grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind, auch wenn sie zB nach § 30 EStG 1988 steuerlich erfasst werden." Im selben Absatz zu Punkt 8.1 wird im letzten Satz jedoch wiederum angeführt, dass "Veräußerungsüberschüsse gemäß § 31 EStG mit den entsprechenden (negativen) Einkünften gemäß § 27 EStG eine Einheit bilden."

Dr. Martin Atzmüller (FLD für Wien, NÖ und Bgld, nun stellvert. Leiter der Abt. für Einkommen- und Körperschaftsteuer des BMF) in ÖStZ 1998/1/2 "Die Veräußerung von Privatvermögen" fasst unter Bezugnahme auf die Rechtssprechung des VfGH und VwGH sowie insbesondere den Artikel von Dr. Reinhold Beiser in RdW 1997, 153, "Liebhaberei trotz Spekulationsüberschuss?" schlüssig aus, dass die Liebhabereibeurteilung die Frage betrifft, ob eine bestimmte Betätigung (Tätigkeit, Rechtsverhältnis) einkommensteuerrelevant ist und damit eine Einkunftsquelle darstellt oder aber einkommensteuerirrelevant ist. Diese Frage nach der Einkunftsquellenqualität sei der Ermittlung der Einkünfte notwendigerweise vorgeklagt. Ist die Einkunftsquellenqualität zu verneinen, hat eine Ermittlung (positiver oder negativer) Einkünfte zu unterbleiben. Die Liebhabereibeurteilung hat unter Beachtung der Prinzipien und Grundsätze des Einkommensteuerrechtes zu erfolgen. Das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie der Grundsatz der Gesamtbetrachtung wirtschaftlich verbundener Sachverhalte fordern bei der Liebhabereibeurteilung eine Gesamtbetrachtung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges auch dann, wenn - wie im außerbetrieblichen Bereich - die Ergebnisse aus laufender Bewirtschaftung und Veräußerung der Quelle verschiedenen steuerlichen Einkunftsstatbeständen zugewiesen werden. Gem. § 30 und § 31 EStG steuerlich relevante Veräußerungsgeschäfte sind daher grundsätzlich im Rahmen der Liebhabereibeurteilung in das Kalkül einzubeziehen. Einer Gesamtbetrachtung stehen lediglich Anordnungen des Gesetzgebers entgegen, wie sie mit den in den § 30 Abs. 4 und § 31 Abs. 5 EStG verankerten relativen Verlustausgleichsverböten normiert wurden. Veräußerungsverluste gem. § 30 oder § 31 EStG sind daher für die Liebhabereibeurteilung irrelevant. Ebenso steht die Endbesteuerung von Kapitalerträgen einer Gesamtbetrachtung entgegen.

Die Einbeziehung von steuerlich relevanten Veräußerungsgeschäften kann geeignet sein, laufenden Verlusten die Qualität von steuerlich relevanten Einkünften zu verschaffen, wenn die Tätigkeit insgesamt als Einkunftsquelle anzusehen ist. Trotz Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen kann eine Tätigkeit allerdings auch insgesamt einen Totalverlust erbringen. Ist die Möglichkeit, einen Gesamt-

überschuss zu erzielen zu verneinen, ist die Betätigung insgesamt als Liebhaberei zu betrachten. Die Erfassung positiver Einkünfte gern § 30 EStG scheitert am Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle. Die Liebhabereiverordnung steht einer einkünfteübergreifenden (synthetischen) Liebhabereibetrachtung nicht entgegen, wenn man "Verlust" iSd § 1 Abs. 2 – dem Zweck der Liebhabereibeurteilung entsprechend - einkünfteübergreifend versteht.

Der Verfassungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 7.3.1995, B 301/94, ÖStZB 1995, 402, aus, dass eine Teilung der Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen Aufwendungen außer Acht lässt, die zur Erzielung dieser Einnahmen beitragen. Damit würde ein (Teil-)Ergebnis einer Betätigung ohne Rücksicht auf den Vermögensseinsatz abgeschöpft. Eine solche Besteuerung widerspricht dem die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit. Ein Gesetz, das diesen Inhalt hätte, wäre unsachlich und daher gleichheitswidrig. Es geht nicht an, dass der Fiskus positive Ergebnisse einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerb wirtschaftlichen Tätigkeit abschöpft, dafür maßgebliche Aufwendungen aber als "Liebhaberei" außer Acht lässt, nur weil sie zu einer Zeit gemacht wurden, zu der ein Gesamtüberschuss (noch) nicht abzusehen war. Zu diesem Ergebnis zwingt das Gesetz allerdings nicht. Es lässt auch eine Auslegung zu, die in solchen Fällen erlaubt, die gewinnträchtige Veränderung der Wirtschaftsführung ebenso zu werten, wie sonst die Anpassung an geänderte Situationen oder die Korrektur unternehmerischer Fehlentscheidungen, und die Tätigkeit insgesamt als Einkunftsquelle zu beurteilen oder zumindest jenen Teil des Aufwandes einer zunächst nicht genügend nachhaltig entfalteten Tätigkeit zu berücksichtigen, der nach Vornahme der Veränderung wirksam bleibt.

Dementsprechend hat auch der Unabhängige Finanzsenat Graz in seiner Berufungsentscheidung vom 21.4.2008, GZ. RV/0760-G/07, bei seiner Liebhabereibeurteilung auch den Veräußerungserlös von 15.000,00 € und den Buchwertabgang im Jahre 2006 einbezogen. Da in diesem Fall die Vermietungstätigkeit trotz dem mit einem Gesamtverlust vorzeitig beendet wurde, war dieser Umstand für die Entscheidung nicht erheblich.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - Frau Y besitzt auch noch andere Mietobjekte, welche als langfristige Anlage gedacht sind und bei denen die Finanzbehörde durchaus eine Einkunftsquelle annimmt, kann auch schlüssig angenommen werden, dass die Vermietung der Wohnung H-Straße 24 nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist. Wie der vom UFS Graz in seiner zitierten Entscheidung geforderte Nachweis, dass sich der Willensentschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietungstätigkeit erst nachträglich ergeben hat, erbracht werden kann, entzieht sich meiner Kenntnis. In der dem Finanzamt Feldkirch vorgelegten Prognoserechnung hat Frau Y ihre Planung kundgetan, dass im Jahr 2005 ein Einnahmenüberschuss erzielt wird und ab dem Jahre 2013 ein Gesamtüberschuss entsteht. Im Gegensatz zur Sachlage zur Entscheidung des UFS Graz wurde die Vermietungstätigkeit erst im 5. Jahr beendet und wurde bereits im 4. Jahr der Vermietung ein Einnahmenüberschuss erzielt.

Wie zuvor ausgeführt wurde, ist eine Trennung der positiven Spekulationseinkünfte und der negativen Einkünfte aus V & V unzulässig und ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Sofern der Spekulations-

gewinn nach wirtschaftlichen Grundsätzen ermittelt wird (kein Doppelansatz von Werbungskosten), ergibt sich ein "wirtschaftlicher Veräußerungsgewinn" von 19.812,13 € und damit ein Gesamteinnahmenüberschuss im Zeitraum 2002 bis 2006 von 12.362,55 €. Wird für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die geltende Rechtslage für 2006 herangezogen, ergibt sich ein Spekulationsgewinn von 6.661,15 € und damit ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von 788,43 €. Sofern die Finanzbehörde die Rechtsmeinung vertritt, dass für die Liebhabereibeurteilung die Tatsache eines Veräußerungsgewinnes keine Rolle spielt, ist der Spekulationsgewinn auf minus 634,75 € (zusätzlicher Ansatz 6.954,60 € Finanzierungskosten 2002 - 2006 + 341,30 € Betriebskosten 2006) zu berichtigen. ""

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

I.

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Unter Ereignissen im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge zu verstehen, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. dazu auch Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 ff zu § 295a BAO). Dabei muss sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO bildet nur den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft der vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheide.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Einstellung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit auf Grund eines Gelegenheitsverkaufes der gegenständlichen Eigentumswohnung im Jahre 2006 ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellte, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hatte. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBI. Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997, zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirt-

schaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses *eo ipso* Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028; vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 194 ff bzw. 261 ff).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012). Dieser Zeitraum

kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn eine Liegenschaft schon vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Denn für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ist nicht der tatsächliche Ertrag, sondern die objektive Ertragsfähigkeit maßgeblich. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Treten durch derartige Umstände unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Bestehen solche Unwägbarkeiten *nicht*, dann spricht der Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei. Den näheren Umständen, weshalb der sich Betätigende die Betätigung vorzeitig beendet hat, kommt damit ausschlaggebende Bedeutung zu.

Wird eine Betätigung (wie die hier in Rede stehende Vermietung der Eigentumswohnung), die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, durch Einstellung beendet, so liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum (Beobachtungszeitraum) vor. Wurde eine Betätigung, für die - wie im gegenständlichen Fall unstrittig durch Prognoserechnung dokumentiert wurde - nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ausschließen war, vor Erzielen eines solchen eingestellt, so ist die Betätigung nicht allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen.

Erfolgt nun die Einstellung auf Grund von *Unwägbarkeiten*, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor.

Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten können Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295) sowie unvorhersehbare Investitionen,

Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten (vgl. VwGH 15.11.1999, 97/15/0144) sein. Als Unwägbarkeiten gelten nach Rechtsprechung (siehe dazu VwGH 31.3.1971, 707/70; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 27.4.2000, 99/15/0012), Lehre (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 367; Renner, SWK 10/2004, S 373; Rauscher, SWK 19/2004, S 625; Langheinrich, Ryda, FJ 2001, S 84) und Verwaltungspraxis [vgl. Abschnitt 6.2 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997)] auch der "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft, eine Krankheit des Steuerpflichtigen und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Voraussetzung ist aber, dass die Unwägbarkeit nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war, also überhaupt keine Unwägbarkeit war, und eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion erfolgt (vgl. VwGH 3.7.1996, 92/13/0139, 93/13/0188). Andernfalls ist die Vermietungstätigkeit insgesamt Liebhaberei. Reagiert der Betätigende auf Unwägbarkeiten im Beobachtungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll, so sind deren einnahmen- und ausgabenseitige Auswirkungen für die Prognose zu neutralisieren und stattdessen durchschnittliche Verhältnisse anzusetzen.

Wurde die Betätigung jedoch *aus anderen Gründen*, nämlich auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des sich Betätigenden (private Motive) oder auf Grund typischer gewöhnlicher Betätigungsrisiken, vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (siehe dazu Rauscher/Grübler, a.a.O., Rzen 232 ff bzw. 304 ff).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich beim gegenständlichen Verkauf des Mietobjektes im August 2006 - als günstigem Gelegenheitsverkauf für die Bw. (vgl. die diesbezüglichen Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. im obgenannten Berufungsschriftsatz sowie im Vorlageantrag) - um keine Unwägbarkeit im Sinne der obigen Ausführungen und war daher im Berufungsfall auf Grund des Gesamtwerbungskostenüberschusses im abgeschlossenen Betätigungszeitraum (vgl. dazu noch die Ausführungen weiter unten) von Liebhaberei auszugehen.

Für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ist nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Die gegenständliche Vermietungstätigkeit wurde unzweifelhaft aus privaten Motiven eingestellt. Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen. Von einer Unwägbarkeit kann damit gegenständlich keine Rede sein, zumal die

vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses auf dem *freiwilligen Entschluss* der Bw. beruht. Anders wäre der Fall nur dann zu behandeln, wenn die Bw. durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, das durchaus auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen könnte, in der Erwartung eines Totalgewinnes während des von ihr ins Auge gefassten Prognosezeitraumes zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezwungen worden wäre [“Notverkauf” der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses; vgl. dazu auch UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05; UFS 10.12.2008, RV/0941-W/07; zur “Beendigung auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des sich Betätigenden (private Motive)” siehe auch Rauscher/Grübler, a.a.O., Rzen 238 f bzw. 313 f und die dort zitierten VwGH-Judikate].

Die Bw. dokumentierte mit ihrer Vorgehensweise eindeutig, dass die gegenständliche Betätigung nicht durch ein Streben nach einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten veranlasst war, zumal es ihr ohne weiteres offen gestanden wäre, die Wohnung erst nach Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zu verkaufen.

Im Übrigen hat die Bw. auch in keiner Weise den Beweis dafür erbracht, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war (in diesem Zusammenhang kommt solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen; vgl. dazu zB VwGH 27.4.2000, 99/15/0012) und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Eine nachträgliche Behauptung der seinerzeitigen Absicht, die jedoch nicht objektivierbar in Erscheinung getreten ist, bildet keinen tauglichen Grund für Feststellungen zur Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle.

Nachdem - wie oben dargelegt - davon auszugehen ist, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht auf Grund einer *“Unwägbarkeit”* eingestellt wurde, waren zur Liebhabereibeurteilung nur die Ergebnisse des abgeschlossenen Zeitraumes (2002 bis 2006) heranzuziehen.

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass *ohne* Einbeziehung des gegenständlichen Veräußerungsgeschäftes bzw. des Spekulationsgewinnes in diesem abgeschlossenen Betätigungszeitraum ein Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von 7.449,58 € erzielt wurde. Streit besteht damit allein darüber, ob der in Rede stehende Spekulationsgewinn 2006 im Rahmen der Liebhabereibeurteilung in die Gesamtüberschussbetrachtung mit einzubeziehen ist oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich in diesem Zusammenhang der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an, wonach Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

(§ 30 EStG) - ebenso wie ganz allgemein Erlöse aus der Veräußerung der Einkunftsquelle - bei der Liebhabereibeurteilung sowohl der "kleinen Vermietung" als auch der "großen Vermietung" *nicht* zu berücksichtigen sind (vgl. zB VwGH 3.7.1996, 93/13/0171, sowie VwGH 17.10.2001, 98/13/0025, wonach Veräußerungsüberschüsse dann nicht mit einzubeziehen sind, wenn die Veräußerung der Einkunftsquelle keine Einkünfte aus dieser Einkunftsart bewirkt; siehe Rauscher/Grübler, a.a.O., Rz 530; Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 2 Rzen 236 f, es wird an dieser Stelle insbesondere auch auf die dortige Stellungnahme des Bearbeiters verwiesen; Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Rz 397; Fuchs, in: Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 14.2; UFS 8.8.2005, RV/3242-W/02; UFS 8.4.2008, RV/0052-K/06; Pkt 8.1 LRL 1997).

Da gegenständlich rein private, von der Bw. beeinflussbare Umstände zur Beendigung der Vermietungstätigkeit führten, die nicht als Unwägbarkeiten im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu qualifizieren waren, und sich im anzunehmenden abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ein negatives Gesamtergebnis ergab, demzufolge von Beginn an Liebhaberei anzunehmen war und die in Rede stehende Einstellung der Vermietungstätigkeit daher ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellte, lagen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen für Abänderungen im Sinne dieser Gesetzesstelle vor.

Liegen nun die Voraussetzungen des § 295a BAO für eine Abänderung vor, so liegt diese im Ermessen. Eine Ermessensüberschreitung bzw. unrichtige Ermessensübung des Finanzamtes im Zuge der Bescheidabänderung ist gegenständlich nicht erkennbar und wurde von Seiten der Bw. auch nicht behauptet. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel des § 295a BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 38 f zu § 295a BAO). Da weiters die Folgen der Unrichtigkeit auch nicht geringfügig waren, hat das Finanzamt bei Erlassung der strittigen nach § 295a BAO abändernden Einkommensteuerbescheide vom Ermessen im Sinne des Gesetzes zu Recht Gebrauch gemacht.

II.

Im Hinblick auf den mit Vorlageantrag vom 17. Juni 2008 gestellten Eventualantrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 und Ansatz des Spekulationsgewinnes mit 0,00 € ist - unabhängig von der inhaltlichen Beurteilung des Antrages - zu sagen, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz als Rechtsmittelbehörde (mangels eingebrachter Berufung)

keine verfahrensrechtliche Handhabe dazu hat, eine Änderung des (rechtskräftigen) Einkommensteuerbescheides 2006 vom 8. Februar 2008 herbeizuführen. Der gegenständliche Eventalantrag war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Februar 2010