



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 20. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling und zwar: vom 5. Dezember 2008 gemäß § 295a BAO geänderte Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 bis 2001, vom 9. Dezember 2008 gemäß § 295a BAO geänderte Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 bis 2005 und Umsatzsteuer 2006 sowie vom 12. Dezember 2008 Einkommensteuerbescheid 2006, entschieden:

Der Berufung gegen die gemäß § 295a BAO geänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2006 und Einkommensteuer 1998 bis 2005 wird Folge gegeben, diese Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird abgewiesen, dieser Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide:

In den angefochtenen Bescheiden Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 bis 2006 wurde eine Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin (Bw.) betreffend die Eigentumswohnung K-Weg, steuerlich nicht anerkannt.

Die Wohnung wurde 1998 erworben und 2006 verkauft.

Die Bw. erklärte folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der berufungs-gegenständlichen Wohnung:

	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €
Einnahmen		72.727,28	94.545,45	87.272,73	6.342,33
"div. Kosten" (Tel. Fahrtkosten "etc.")	-3.000,00				
Betriebskosten		-10.894,40	-8.750,38	-11.884,80	-963,76
Strom, Heizung		-7.969,61	-6.547,05	-6626,79	-444,98
Instandhaltung, Reparaturen		-10.425,85		-5.028,00	-65,40
Finanzierung		-50.218,40	-109.860,16	-129.728,20	-4.732,83
Afa		-21.683,50	-21.683,50	-21.683,50	-1.575,77
Ergebnis gesamt	-3.000,00	-28.464,48	-52.295,64	-87.678,56	-1.440,41
		-31.464,48	-83.760,12	-171.438,68	-13.899,34
				€	
				-12.458,93	

	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
Einnahmen	6.439,05	6.922,69	6.922,69	5.768,91
Afa	-1.575,77	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Finanzierung			-3.952,91	-3.543,75
übrige Werbungskosten	-4.719,15	-4.779,84	-2.146,76	-2.937,76
Ergebnis	144,13	1.047,34	-272,49	-1.808,11
gesamt	-13.755,21	-12.707,87	-12.980,36	-14.788,47

In einem **Schreiben vom 7. August 2008** (Akt 2006 Seite 7) an das Finanzamt (FA) gab die Bw. an, einer beiliegenden Prognoserechnung könne entnommen werden, dass sich im 17. Jahr der Vermietung der Wohnung, also 3 Jahre vor Ende des absehbaren Zeitraumes gemäß Liebhaberei-VO, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe.

Prognoserechnung laut Bw. [geringfügige Abweichungen im Cent-Bereich sind auf Rundungsdifferenzen zurückzuführen]:

	1999 €	2000 €	2001 €	2002 €	2003 €
Mieten	5.285,27	6.342,33	6.342,33	6.342,33	6.922,69
Betriebskosten	-791,73	-863,70	-880,98	-898,60	-916,57
Strom	-480,00	-489,60	-499,39	-509,38	-519,57
Instandh. Leerstehung	0,00	0,00	0,00	-317,12	-346,13
Steuerberatung	0,00	0,00	0,00	-250,00	-255,00
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58
Afa Wohnung	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Afa Küche	-480,26	-480,26	-480,26	-480,26	-480,26
Ergebnis	-1.404,81	-429,32	-456,39	-1.051,12	-532,93
gesamt		-1.834,13	-2.290,52	-3.341,64	-3.874,57

	2004	2005	2006	2007	2008
	€	€	€	€	€
Mieten	6.922,69	6.922,69	6.922,69	7.338,05	7.338,05
Betriebskosten	-934,90	-953,60	-972,67	-992,12	-1.011,96
Strom	-529,96	-540,56	-551,37	-562,40	-573,64
Instandh. Leerstehung	-346,13	-346,13	-346,13	-366,90	-366,90
Steuerberatung	-260,10	-265,30	-270,61	-276,02	-281,54
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58
Afa Wohnung	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Ergebnis	-86,49	-120,99	-156,18	202,52	165,92
gesamt	-3.961,06	-4.082,05	-4.238,23	-4.035,71	-3.869,79

	2009	2010	2011	2012	2013
	€	€	€	€	€
Mieten	7.338,05	7.778,34	7.778,34	7.778,34	8.245,04
Betriebskosten	-1.032,20	-1.052,85	-1.073,91	-1.095,38	-1.117,29
Strom	-585,12	-596,82	-608,76	-620,93	-633,35
Instandh. Leerstehung	-366,90	-388,92	-388,92	-388,92	-412,25
Steuerberatung	-287,17	-292,91	-298,77	-304,75	-310,84
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58
Afa Wohnung	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Ergebnis	128,57	508,75	469,89	430,27	833,22
gesamt	-3.741,22	-3.232,47	-2.762,58	-2.332,31	-1.499,09

	2014	2015	2016	2017	2018
	€	€	€	€	€
Mieten	8.245,04	8.245,04	8.739,74	8.739,74	8.739,74
Betriebskosten	-1.139,64	-1.162,43	-1.185,68	-1.209,39	-1.233,58
Strom	-646,02	-658,94	-672,12	-685,56	-699,27
Instandh. Leerstehung	-412,25	-412,25	-436,99	-436,99	-436,99
Steuerberatung	-317,06	-323,40	-329,87	-336,47	-343,20
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58
Afa Wohnung	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Ergebnis	791,98	749,93	1.176,99	1.133,24	1.088,61
gesamt	-707,11	42,82	1.219,81	2.353,05	3.441,66

Die Wohnung sei im November 2006 verkauft worden, da die Mieterin mit ihrem Auszug gedroht hätte, sofern nicht einige Investitionen auf Kosten der Vermieterin durchgeführt würden (Erneuerung des Bodenbelages, Einbau einer Sicherheitstüre beim Balkon, Erneuerung des Gartenzaunes, Ausmalen der Wohnung „etc“). Alternativ hätte sich die Mieterin jedoch bereiterklärt, die Wohnung zum Preis von € 105.000 zu erwerben und die notwendigen Investitionen selbst durchzuführen. Da im Jahr 2006 die Nachfrage nach Mietwohnungen in dieser Stadt sehr gering gewesen sei und die Bw. bei einem Auszug der Mieterin trotz der durchzuführenden Investitionen im Wert von rund € 10.000 einen länger andauernden Leerstehungszeitraum zu befürchten habe, sei ihr nichts anderes übrig geblieben,

als sich für den Verkauf der Wohnung zu entscheiden. Aus Sicht der Bw. seien daher die Voraussetzungen gemäß Liebhaberei-VO für die Anerkennung der entstandenen Verluste bei Beendigung der Vermietung vor Eintritt des Gesamtüberschusses erfüllt. Folglich erteiche die Bw. um erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2006.

Das FA erließ folgende **Bescheide**, in denen Umsätze, Vorsteuern und Einkünfte aus Vermietung der Wohnung nicht angesetzt wurden:

- am 5. Dezember 2008 gemäß § 295a BAO geänderte Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 (vgl. Akt 2006 Seite 32ff),
- am 9. Dezember 2008 gemäß § 295a BAO geänderte Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Umsatzsteuer 2006 und
- am 12. Dezember 2008 erstmals einen Einkommensteuerbescheid 2006.

Das FA führte in den **Bescheidbegründung** (Akt 2006 Seite 32ff und 37ff) aus, im Rahmen von Überprüfungshandlungen betreffend Einkommensteuer- u. Umsatzsteuererklärung 2006 auf Grund des Verkaufs im November 2006 der Eigentumswohnung sei festgestellt worden, dass diese vor Erzielung eines Gesamtüberschusses verkauft worden und somit ein „rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO“ eingetreten sei, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand bzw. Umfang des Abgabenanspruches habe. Die Bescheidänderung gemäß § 295a BAO sei im Hinblick auf § 208 Abs. 1 lit. e BAO auch dann zulässig, wenn die gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres der Entstehung des Abgabenanspruches beginnende, im Allgemeinen fünf Jahre betragende Bemessungsverjährungsfrist bereits abgelaufen sei, sofern die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO (10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches), wie im vorliegenden Fall, noch nicht eingetreten sei. Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung (LVO) sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstünden. Im vorliegenden Fall sei mit der Vermietung der im Dezember 1998 (Kaufvertrag vom 16. Dezember 1998) gekauften Eigentumswohnung im Kalenderjahr 1999 begonnen worden. Die Eigentumswohnung sei 2006 laut Kaufvertrag vom 24. November 2006 verkauft worden. Von 1999 bis 2006 sei ein Gesamtverlust (Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen) in Höhe von € 12.698,37 erzielt worden, die übermittelte Prognoserechnung weise bis 2006 einen Gesamtverlust in Höhe von € 4.238,18 aus. Für die Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Werde eine Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses (Gesamtgewinnes) beendet, für die ein Gesamtüberschuss

(Gesamtgewinn) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen sei, so sei für den abgeschlossenen Zeitraum von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken (Mietausfallwagnis, insbesondere länger andauernden Leerstehungszeitraum) beendet werde und keine Unwägbarkeit vorliege. Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten könnten Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern sowie unvorhersehbare Investitionen sein, insbesondere in Fällen höherer Gewalt wie z. B. Brand, Hochwasser, Erdbeben, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner. Auf Grund der Ausführungen im Schreiben der Bw. vom 7. August 2008 bestünden keine derartigen Unwägbarkeiten. Der Verkauf sei deshalb erfolgt, weil die Mieterin mit Auszug gedroht habe, sofern nicht einige Investitionen, wie z. B. Ausmalen der Wohnung, Erneuerung des Gartenzaunes, Einbau einer Sicherheitstüre beim Balkon und „dgl.“ auf Kosten der Vermieterin durchgeführt würden. Ein längerer Leerstehungszeitraum wäre ansonsten zu befürchten gewesen, der jedoch wie oben vom FA ausgeführt, zu den gewöhnlichen Risiken zähle. Da es sich bei diesen Investitionen jedoch im Wesentlichen um übliche Instandhaltungsarbeiten handle, könne das angeführte Argument für den Verkauf nicht die gewünschte Berücksichtigung finden. Da die Betätigung aus privaten Motiven und gewöhnlichen Risiken vor Erzielung eines Gesamtüberschusses durch Verkauf eingestellt worden sei, werde die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO eingestuft und somit handle es sich um keine Einkunftsquelle. Der Verkauf der Eigentumswohnung stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, weshalb die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2005 und die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2006 entsprechend abzuändern seien.

b) Berufung:

Nach wiederholter Fristverlängerung erhab die Bw. gegen die Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 bis 2006 die **Berufung** vom 20. April 2009 (Akt 2006 Seite 102ff) und brachte vor, gemäß Einkommensteuerbescheid 1998 sowie Umsatzsteuerbescheid 1998, beide vom 5. Dezember 2008, sei die Vermietung der Eigentumswohnung 2500 auf Grund des im November 2006 getätigten Verkaufes der Wohnung als Liebhaberei qualifiziert worden, weil der Verkauf vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten nach Ansicht des FAes aus privaten Motiven und ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten erfolgt sei. Dieser Verkauf sei als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO beurteilt worden, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand bzw. Umfang des Abgabenanspruches habe. In der Folge seien sämtliche Bescheide unter Verweis auf § 295a BAO abgeändert worden. Wie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 1998

richtig ausgeführt werde, sei die Eigentumswohnung von der Bw. im Dezember 1998 gekauft worden.

Motiv für den Wohnungskauf sei die langfristige Investition in eine alternative Ansparform zur Pensionsvorsorge gewesen. An kurzfristigen Veranlagungen oder gar Spekulationsmöglichkeiten sei die Bw. nicht interessiert gewesen. Ein Verkauf und damit eine zeitlich begrenzte Vermietungstätigkeit sei von der Bw. niemals geplant gewesen. Die Finanzierung der Wohnung sei über Eigen-und Fremdmittel erfolgt. Auf Grund der Einbeziehung von bestehenden privaten Schulden in das Gesamtausmaß der Finanzierung hätten nur rund 78% des aufgenommenen Kredites die Finanzierung der erworbenen Wohnung betroffen. Mit der Vermietung sei umgehend nach der Fertigstellung der Wohnung im Jänner 1999 begonnen worden, diese sei ununterbrochen bis zum Verkauf im Jahr 2006 fortgesetzt worden.

Da offensichtlich auch von Seite des FAes trotz Erzielung von Verlusten in der Anfangsphase der Vermietung (mit den Steuererklärungen seien die jeweiligen Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der Werbungskostenüberschüsse über die Einnahmen vollständig offengelegt worden) keine Zweifel an einer unternehmerischen Tätigkeit der Bw. bestanden hätten, sei sowohl die Umsatzsteuer- als auch die Einkommensteuerveranlagungen für 1998 bis 2005 jeweils erklärungsgemäß und endgültig erfolgt.

Das Vorliegen der unternehmerischen Tätigkeit werde auch durch die dem FA vorgelegte Prognoserechnung bestätigt, in der ab dem 17. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen werde.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO sei nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Steuerpflichtigen nach einem solchen Erfolg, für die Beurteilung ausschlaggebend. Dieses Gewinnstreben sei an Hand der Prognoserechnung zu beurteilen. Bei Beurteilung der Plausibilität komme der Gegenüberstellung der Prognoserechnung mit den tatsächlichen Zahlen große Aussagekraft zu.

Für diese Gegenüberstellung der tatsächlichen Ergebnisse mit der Prognoserechnung der Jahre 1999 bis 2006 sei anzumerken, dass in den Jahren 2000, 2001 und 2005 irrtümlich 100 % der Fremdkapitalkosten (und nicht nur 78 % wie dies dem beruflichen Finanzierungsanteil entsprechen würde) in die Ergebnisermittlung aufgenommen worden seien. In einer beiliegenden Darstellung sei dieser Umstand auf Basis des Objektivierungsgrundsatzes entsprechend korrigiert worden. Außerdem sei in dieser Berechnung berücksichtigt worden, dass die Vermietungserlöse des Jahres 2006 auf Grund des Verkaufes nur den Zeitraum 1-10/2006 umfassen würden. Wäre die Wohnung nicht

verkauft worden, wären bis Ende des Jahres noch zwei Monatsmieten in Höhe von je € 576,98 eingenommen worden. Nach Berücksichtigung dieser Korrekturen ergebe sich für den Zeitraum 1998 bis 2006, also über einen Zeitraum von 8 Jahren, eine negative Differenz der tatsächlichen Ergebnisse zur Prognoserechnung von € 4.331,26, die mit einem Betrag von € 3.640,10 aus nicht vorhersehbaren Zinsschwankungen in den Jahren 2000 und 2001 resultiere. Die weiteren Differenzen von € 791,16 seien angesichts des langen Beurteilungszeitraumes wegen Geringfügigkeit zu vernachlässigen.

Bemerkenswert sei weiters, dass in den Jahren 2003 bis 2005 (im Jahr 2005 nach erfolgter Korrektur der zu hoch angesetzten Fremdkapitalkosten) bereits positive Ergebnisse aus der Vermietung resultieren würden, obwohl gemäß Prognoserechnung noch von Verlusten auszugehen gewesen sei. Daraus könne auch geschlossen werden, dass sich die zukünftige Ergebnisentwicklung im Vergleich zur Prognoserechnung eher positiver als negativer darstellen werde. Aus Sicht der Bw. sei die Prognoserechnung daher als plausibel zu beurteilen, sodass nach objektiven Gesichtspunkten für einen überschaubaren Zeitraum von 20 Jahren von einem Gesamterfolg auszugehen und die Tätigkeit als unternehmerisch zu beurteilen sei.

Es sei nicht geplant gewesen, die Vermietung dieser Eigentumswohnung vorzeitig zu beenden, sondern sie sollte als Pensionsvorsorge dienen. Allerdings seien ab Oktober 2006 einige Umstände zusammengekommen, welche die Bw. dazu gezwungen hätten, die Wohnung zu verkaufen.

Zunächst habe die Mieterin im Oktober 2006 mit Ihrem Auszug gedroht, sofern nicht einige Investitionen auf Kosten der Vermieterin durchgeführt würden (Erneuerung des Bodenbelags, Einbau einer Sicherheitstüre beim Balkon, Erneuerung des Gartenzaunes, Ausmalen der Wohnung „etc“). Die geforderten Investitionen hätten Kosten in Höhe von rund € 10.000 verursacht. Bei einem Auszug der Mieterin sei zu diesem Zeitpunkt auf Grund der sehr geringen Nachfrage nach Mietwohnungen mit einem länger andauernden Leerstehungszeitraum zu rechnen gewesen. Im Hinblick auf den noch aushaltenden Kredit sowie die dafür anfallenden Zinsen hätten die Investitionskosten sowie die zu befürchtenden Mietausfälle die Bw. in massive Liquiditätsschwierigkeiten gebracht (unter Hinweis auf die Darstellung der Liquiditätssituation der Bw. im Jahr 2006).

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass aus der Veräußerung der Eigentumswohnung ein Verlust in Höhe von € 600,00 resultiert habe. Wären die oben genannten Investitionen von € 10.000 zu tätigen gewesen oder wären Leerstehungskosten in nicht absehbarer Höhe angefallen, hätte sich dieser Verlust entsprechend erhöht. Kein wirtschaftlich denkender Mensch hätte einen solchen Verlust nach 8 Jahren des Wohnungseigentumes in

Kauf genommen, wenn er nicht auf Grund seiner Lebensumstände dazu gezwungen gewesen wäre. Der Verkauf sei daher als absoluter Notverkauf anzusehen.

Weiters sei die Bw. im November 2006 für eine von ihr im Jahr 2004 für ihren damaligen Lebensgefährten eingegangene Bürgschaft mit einem Betrag in Höhe von € 15.000 zur Haftung herangezogen worden. Da sie auch in der Vergangenheit bereits mehrmals für diesen Mann diverse Zahlungen leisten habe müssen, seien keine Ersparnisse vorhanden. Somit habe diese Bürgschaftszahlung den Handlungsspielraum der Bw. im Hinblick auf die vermietete Eigentumswohnung weiter eingeengt.

Das einzige positive Ereignis für die Bw. sei in diesem Zeitraum der Abschluss eines Kooperationsvertrages mit der x Consulting GmbH, der den Beginn der selbständigen Tätigkeit der Bw. darstellen sollte. x habe der Bw. eine Abnahme von 180 Arbeitstagen für das Jahr 2007 zugesagt. Da die Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits rund € 10.000 in ihre Ausbildung im Bereich Coaching, Führungskräfte training und Psychologie investiert habe und im darauffolgenden Jahr nochmals rund € 10.000 anfallen sollten, sei diese Kooperation auf selbständiger Basis ein Beitrag zur Refundierung der Ausbildungskosten gewesen. Allerdings habe die Bw. vertragsgemäß die Arbeitsmittel selbst beistellen müssen, wodurch Büroräumlichkeiten notwendig geworden seien. Ein Arbeitszimmer in der damaligen Eigentumswohnung in H-Gasse, mit 75 m², die im Jahr 1997 erworben und seitdem mit der Tochter gemeinsam als Privatwohnung benutzt worden sei, sei auf Grund der geringen Größe nicht möglich gewesen. Also habe nur die Wahl bestanden, entweder ein Büro anzumieten oder sich nach einer größeren Wohnung umzuschauen, in der ein Arbeitszimmer Platz finden würde. Als Alleinerzieherin ihrer minderjährigen Tochter sei die Bw. trotz eines sehr hohen Finanzierungsaufwandes von € 60.000,00 gezwungen, die zweite Variante zu wählen. Somit habe sie ab 11/2006 ihren nunmehrigen Wohnsitz angemietet und bis „Ende November“ den genannten Finanzierungsbeitrag aus dem Verkaufserlös der berufungsgegenständlichen Wohnung geleistet. Seit damals stelle diese [gemietete] Wohnung den Hauptwohnsitz der Bw. dar, ein Arbeitszimmer sei eingerichtet.

Ohne Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben aus der laufenden Vermietungstätigkeit stelle sich die Liquiditätssituation der Bw. im Jahr 2006 wie folgt dar:

	€	€
Jahresgehalt 2006 brutto	88.350,00	
Sozialversicherung	-8.110,00	
Lohnsteuer	<u>-24.861,95</u>	
Jahresgehalt 2006 netto		55.378,05
Schulgeld Tochter	-6.120,00	
Schulreisen Tochter	-4.000,00	
eigene ausbildungskosten	-9.500,00	

Betriebskosten 1-12/06 Wohnung H-Gasse	-1.617,12
Miete 11,12/06 Wohnung F-Gasse	-1.776,40
Lebens- u. Krankenversicherungen	-6.900,00
sonstige Versicherungen	-2.000,00
Lebensmittel	-5.200,00
PKW	-7.000,00
Urlaub	<u>-2.000,00</u>
Summe Ausgaben	<u>-46.113,52</u>
verbleibender Nettobetrag	9.264,53

Bereits durch die Haftungsinanspruchnahme für die Bürgschaft in Höhe von € 15.000 sei es zur Überschreitung der vorhandenen Liquidität gekommen. Zusätzliche Investitionen von € 10.000 oder Leerstehungskosten für die Wohnung hätte sich die Bw. zum damaligen Zeitpunkt beim besten Willen nicht leisten können. Die Aufnahme von weiteren Fremdmitteln zur Zwischenfinanzierung der Investitionskosten sei angesichts der bereits bestehenden und noch aushaftenden Bankverbindlichkeiten nicht möglich gewesen.

Um die anfallenden Kosten für die noch offenen Kredite finanzieren und die Liquiditätsschwierigkeiten in Grenzen zu halten, habe die Bw. versucht, nach ihrem Umzug in den nunmehrigen Wohnsitz die bisherige Wohnung in H-Gasse, zu vermieten. Glücklicherweise sei dies durch Zufall auch recht kurzfristig gelungen. Diese Wohnung hätte die Bw. im Jahr 1997 erworben. Die laufenden Einnahmen seien in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Jahres 2007 entsprechend berücksichtigt.

Auf Grund dieser weiteren Vermietung einer Wohnung sei die Bw. immer davon ausgegangen, dass es hinsichtlich ihrer Vermietungstätigkeit nicht zu einer Beendigung, sondern nur zu einem Austausch des Vermietungsobjektes gekommen sei. Ihr unternehmerisches Auftreten nach außen hin habe sich während des gesamten Vermietungszeitraumes nicht geändert.

„Gemäß Judikatur, Lehre und Verwaltungspraxis“ würden nicht nur Ereignisse, die in direktem Zusammenhang mit dem eingegangenen Bestandsverhältnis stünden, als Unwägbarkeiten iSd LVO, sondern zB auch der Verlust der persönlichen Arbeitskraft und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen würden.

Angesichts des dargelegten Sachverhaltes sei aus Sicht der Bw. evident, dass die Vermietung der berugungsgegenständlichen Wohnung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hätten, die zwar auch im Privatbereich der Bw. liegen würden, ihr aber in Bezug auf den Verkauf der vermieteten Wohnung keinen Handlungsspielraum gewährt hätten. Bei diesem Verkauf habe es sich um einen Notverkauf

gehandelt, aus dem ein Verlust resultiert habe und ohne den es zu massiven Liquiditäts-schwierigkeiten de Bw. gekommen wäre.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Rahmen der Vermietung der berufungsgegenständlichen Eigentumswohnung gemäß vorgelegter Prognoserechnung, die als plausibel und nachvollziehbar anzuerkennen sei, über einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden wäre. Die Vermietung sei ungeplanter Weise vorzeitig durch den Notverkauf der Wohnung auf Grund des Eintrittes konkreter Unwägbarkeiten beendet worden, die von der Bw. nicht zu beeinflussen gewesen seien (Haftungsinanspruchnahme für die Bürgschaft aus dem Jahr 2004) bzw. bei denen kein Entscheidungsspielraum der Bw. gegeben gewesen sei (Investitionskosten in Höhe von rund € 10.000 sowie Leerstehungskosten in nicht abzuschätzender Höhe bei fehlender Liquidität). Aus Sicht der Bw. liege daher angesichts dieses Notverkaufes keine Liebhaberei iSd LVO vor.

Ein rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung von Bescheiden gemäß § 295a BAO zur Folge hätte, sei nicht eingetreten.

Gemäß § 295a BAO liege die Abänderung von Steuerbescheiden im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei dieser Ermessensübung sei gemäß Richtlinien zur Abänderung von Bescheiden gemäß § 295a BAO zu berücksichtigen, wenn die Einhebung der Nachforderung unbillig wäre (zB bei persönlicher Unbilligkeit oder als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben). Selbst wenn - entgegen der Ansicht der Bw.- die Voraussetzungen für den Eintritt eines rückwirksamen Ereignisses vorliegen würden, wäre bei der Ermessensübung vom FA zu berücksichtigen gewesen, dass die Steuerbescheide 1998 bis 2005 nicht vorläufig, sondern endgültig ergangen seien. Die Bw. habe sich daher unter Berücksichtigung der damals geltenden Gesetzesbestimmungen im Sinne von Treu und Glauben darauf verlassen dürfen, dass auf Grund der vollständigen Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen im Zuge der jährlichen Steuererklärungen und die nachfolgende Anerkennung sowohl des Vorsteuerabzuges im Jahre 1998 als auch der vertikale Verlustverrechnung in den Jahren 1999 bis 2005 ihre Vermietungstätigkeit steuerlich anerkannt und die steuerliche Geltendmachung als zugelassene Vorgangsweise bei der Veranlagung im Sinne des Pkt. 3.2. letzter Absatz der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben zu verstehen sei.

Bei der vom FA vorgenommenen Abänderung der Steuerbescheide der Jahre 1998 bis 2005 sei nach Ansicht der Bw. das vom Gesetz eingeräumte Ermessen nicht richtig ausgeübt worden. Die Abänderung der Bescheide gemäß § 295a BAO wäre im Rahmen der richtigen Ermessensübung nicht zulässig gewesen.

Auf Basis der obigen Ausführungen ersuchte die Bw. um Stattgabe der Berufung und Festsetzung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1998 bis 2005 gemäß den bisherigen Steuerbescheiden sowie der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 auf Basis der eingereichten Steuererklärungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungsgegenständlich sind erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Eigentumswohnung.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) BGBI 1993/33 idgF (LVO) liegt, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen, eine steuerlich nicht zu erfassende Liebhabereibetätigung vor.

Gemäß [§ 2 Abs. 4 LVO](#) liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem ansehbaren Zeitraum 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 oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

In der Berufung korrigierte die Bw. die erklärten Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung in den Jahren 2000, 2001 und 2005 auf 78% der Fremdmittelzinsen. Die Vermietungserlöse für nur 10 Monate des Jahres 2006 wurden in der Erklärung bereits richtig erfasst ($10 \times 576,98 = 5.769,80$).

Erklärungen Bw:	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €
Einnahmen	72.727,28	94.545,45	87.272,73	6.342,33	
"div. Kosten" (Tel. Fahrtkosten "etc.")	-3.000,00				
Betriebskosten	-10.894,40	-8.750,38	-11.884,80	-963,76	
Strom, Heizung	-7.969,61	-6.547,05	-6626,79	-444,98	
Instandhaltung, Reparaturen	-10.425,85		-5.028,00	-65,40	
Finanzierung	-50.218,40	85.690,92	101.188,00	-4.732,83	
Afa	-21.683,50	-21.683,50	-21.683,50	-1.575,77	
Ergebnis	-3.000,00	-28.464,48	-28.126,40	-59.138,36	-1.440,41
gesamt		-31.464,48	-59.590,88	-118.729,24	-10.068,80
				€	

-8.628,39

	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
Einnahmen	6.439,05	6.922,69	6.922,69	5.768,91
Afa	-1.575,77	-1.095,51	-1.095,51	-1.095,51
Finanzierung			-3.083,27	-3.543,75
übrige Werbungskosten	-4.719,15	-4.779,84	-2.146,76	-2.937,76
Ergebnis	144,13	1.047,34	597,15	-1.808,11
gesamt	-9.924,67	-8.877,33	-8.280,18	-10.088,29

Demnach erzielte die Bw. in 9 Jahren der Bewirtschaftung (1998 bis zum Wohnungsverkauf 2006) einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von **€ 10.088,29**.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO ist zu beurteilen, ob die von der Bw. in den Jahren 1998 bis 2006 konkret ausgeübte Vermietungstätigkeit, wäre sie unter den gleichen (nicht geänderten) Bedingungen fortgeführt worden, im absehbaren Zeitraum von 21 Jahren (20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung im Jahr 1999 zuzüglich 1 Jahr für 1998, das Jahr des erstmaligen Anfalls von Aufwendungen) einen Gesamtüberschuss hätte erzielen können.

Entgegen den Angaben der Bw. in der dem FA mit Schreiben vom 7. August 2008 übermittelten Prognoserechnung wurde dort die Gebäude-Afa nicht mit 2% (Akt 2006 Seite 9) sondern – wie in den erklärten Jahren – mit 1,5% angesetzt:

	Zugang S	1,5% S	1,5% €
Gebäude	956.770,00	14.352,00	
Grundbuch u. Notar	48.199,00	<u>723,00</u>	
Afa Gebäude		15.075,00	1.095,51

Die Prognoserechnung der Bw. kann als unbedenklich übernommen werden. Unter der Prämisse der gedachten Fortführung der Vermietungstätigkeiten sind auch noch die Mieten für November und Dezember 2006 anzusetzen.

Prognoserechnung Bw.:

Mieten	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €	2011 €
Betriebskosten					
Strom	7.338,05	7.338,05	7.338,05	7.778,34	7.778,34
Instandh. Leerstehung	-992,12	-1.011,96	-1.032,20	-1.052,85	-1.073,91
Steuerberatung	-562,40	-573,64	-585,12	-596,82	-608,76
Finanzierung	-366,90	-366,90	-366,90	-388,92	-388,92
Afa Wohnung	-276,02	-281,54	-287,17	-292,91	-298,77
Ergebnis	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58
gesamt	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>
	202,52	165,92	128,57	508,75	469,89
Ergebnis 1998 bis 2006		-10.088,29			

Miete 11,12/06, 2 x 576,98	<u>1.153,96</u>					
gesamt	-8.731,81	-8.565,89	-8.437,32	-7.928,57	-7.458,68	
	2012 €	2013 €	2014 €	2015 €	2016 €	
Mieten	7.778,34	8.245,04	8.245,04	8.245,04	8.739,74	
Betriebskosten	-1.095,38	-1.117,29	-1.139,64	-1.162,43	-1.185,68	
Strom	-620,93	-633,35	-646,02	-658,94	-672,12	
Instandh. Leerstehung	-388,92	-412,25	-412,25	-412,25	-436,99	
Steuerberatung	-304,75	-310,84	-317,06	-323,40	-329,87	
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	-3.842,58	
Afa Wohnung	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>	
Ergebnis	430,27	833,22	791,98	749,93	1.176,99	
gesamt	-7.028,41	-6.195,19	-5.403,21	-4.653,28	-3.476,29	
	2017 €	2018 €				
Mieten	8.739,74	8.739,74				
Betriebskosten	-1.209,39	-1.233,58				
Strom	-685,56	-699,27				
Instandh. Leerstehung	-436,99	-436,99				
Steuerberatung	-336,47	-343,20				
Finanzierung	-3.842,58	-3.842,58				
Afa Wohnung	<u>-1.095,51</u>	<u>-1.095,51</u>				
Ergebnis	1.133,24	1.088,61				
gesamt	-2.343,05	-1.254,44				

Laut Prognoserechnung der Bw. hätte die von ihr nach 2006 in der gleichen (unveränderten) Bewirtschaftungsweise fortgeführte Vermietungstätigkeit nach dem maßgeblichen absehbaren Zeitraum von 21 Jahren (1988 bis 2008) immer noch einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von **€ 1.254,44** ergeben.

Nach den laut Berufung korrigierten Erklärungen der Jahre 1998 bis 2006 und der von der Bw. vorgelegten Prognoserechnung liegt somit eine für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer ([§ 6 LVO](#)) unerhebliche Liebhabereibetätigung vor.

Jede Einkunftsquelle ist getrennt zu beurteilen, eine nach dem Wohnungsverkauf 2006 neu begonne Vermietungstätigkeit betreffend eine andere Eigentumswohnung ist daher nicht relevant.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 war daher abzuweisen.

Das FA belastete jedoch die gemäß [§ 295a BAO](#) abgeänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2006 und Einkommensteuer 1998 bis 2005 mit Rechtswidrigkeit:

[§ 295a BAO](#) lautet: „Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) 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.“

Gemäß VwGH 26.1.2011, [2005/13/0126](#), ist die Aufgabe der Vermietung einer Wohnung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vermietung nach dem Maßstab des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) kein Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) (unter Hinweis auch auf VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#)).

Der Berufung gegen die vom FA gemäß § 295a geänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2006 und Einkommensteuer 2002 bis 2005 war daher stattzugeben und die Bescheide aufzuheben. Die vor den angefochtenen Bescheiden ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre treten wieder in Kraft.

Nicht das (allenfalls private im Zuge der Betätigung gefasste) Motiv der Einstellung ist relevant sondern die Eignung der konkreten Bewirtschaftungsweise, in einem ansehbaren Zeitraum ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (siehe bereits VwGH 24.6.1999, VwGH [97/15/0082](#)).

Bei richtiger Beachtung der Verfahrensvorschriften hätte das FA unter Feststellung eines allenfalls vorliegenden Wiederaufnahmsgrundes und nach Maßgabe der Verjährungsvorschriften jene bereits rechtskräftig ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2006 und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2005, in denen die Vermietungstätigkeit noch anerkannt wurde, gegebenenfalls mit Wiederaufnahmsbescheid gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) aufheben und neue Sachbescheide erlassen müssen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Oktober 2011