



GZ. RV/0480-F/08,
miterledigt RV/0481-F/08,
RV/0512-F/08, RV/0513-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreter, Anschrift, gegen die Bescheide des Finanzamtes xxx, mit denen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gem. § 295a BAO geändert wurden, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat mit Kaufvertrag vom Datum die Eigentumswohnung x samt Zubehör und überdachtem Autoabstellplatz (Carport xx) in Adresse zum Preis von netto 180.750,00 zuzüglich 20 % USt (= 36.150,00 €, sohin 216.900,00 € brutto erworben.

Am 25. Februar 2005 hat der Bw dem Finanzamt mitgeteilt (Fragebogen – Verf. 24), dass er diese ab 1. Dezember 2004 vermietet habe und den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (ab 2004) erklärt. Mit Telefax vom 14. März 2005 hat er dem Finanzamt den Kaufvertrag, den Mietvertrag vom xxxx sowie eine Prognoserechnung übermittelt. Im Begleitschreiben wurde darauf hingewiesen, die Wohnung sei „in CHF fremdfinanziert“. Daher seit bereits ab dem Jahr 2005 ein Einnahmenüberschuss zu erwarten.

In der für die Jahre 2004 bis 2022 erstellten Prognose wurden aus der Vermietung der Wohnung mit Ausnahme des Jahres 2004 (474,00 €) jährlich gleichbleibende Einnahmen in Höhe von 5.682,00 € angesetzt. Von diesen wurden als Werbungskosten die AfA (2004 Halbjahres-AfA von 1.238,00 €, ab 2005 jeweils 2.475,00 €), Zinsen (2004: 225,00 €; ab 2005 gleichbleibend 2.700,00 €) sowie „sonstige Werbungskosten“ in Höhe von jeweils 200,00 € in Abzug gebracht. Demnach hätte der Bw aus der Vermietung im Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss von 1.189,00 €, in den Jahren ab 2005 jeweils Einnahmenüberschüsse in Höhe von 307,00 € erwirtschaftet. Aus der Kumulierung der Jahresergebnisse 2004 bis 2022 hätte sich laut Prognose im Jahr 2022 ein Gesamtüberschuss von 4.337,5 € ergeben.

In den elektronisch eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 hat der Bw aus der Vermietung Entgelte und Vorsteuern (2004 im Betrag von 37.207,59 € bzw. 2005 43,80 €) bzw. (neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) mit Ausnahme des Jahres 2005 (negative) Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft erklärt (2004: - 4.915,20 €; 2005: 75,80 €; 2006: - 704,21 €; 2007: - 1.796,99 €).

Die Veranlagung zur Umsatz- bzw. Einkommensteuer 2004 - 2006 erfolgte durch das Finanzamt mit (endgültigen) Bescheiden vom 28. April 2005, 10. Mai 2006 sowie vom 16. August 2007 zunächst erklärungsgemäß.

Im Einkommen- bzw. Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 26. Mai 2008 hat das Finanzamt sodann die Einkunftsquelleneigenschaft bzw. umsatzsteuerliche Relevanz der Betätigung des Bw mit der Begründung, die Vermietung der Wohnung habe bisher weit größere Verluste eingebracht als in der am 14.3.2005 eingereichten Prognoserechnung angenommen, verneint. Nach objektiver Beurteilung sei die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ohne Änderung der Bewirtschaftungsweise nicht möglich.

Auf Basis dieser Beurteilung hat das Finanzamt am 30. Juli 2008 gem. § 295a BAO geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 erlassen. Die Änderung wurde im Umsatzsteuerbescheid 2004 damit begründet, die Beurteilung seiner Vermietung als Liebhaberei stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. In der Begründung zum geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 wurde auf die Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2004, in den geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 auf jene des jeweiligen Vorjahresbescheides verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 14. August 2008 hat der steuerliche Vertreter des Bw fristgerecht gegen die gem. § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 berufen, mit der sowohl die Berechtigung des Finanzamts zur Änderung der Bescheide gem. § 295a BAO als auch seine Beurteilung, es liege „Liebhaberei“ vor, bekämpft wurde.

Gegen die Beurteilung der Vermietung als „*Liebhabelei*“ wurde eingewendet, die kumulierten Verluste in Höhe von 7.339,00 € würden überwiegend aus „*Anlaufzinsen*“ im Jahr 2004 in Höhe von 3.595,00 € resultieren, im Jahr 2005 sei sogar ein Gewinn in Höhe von 76,00 € erzielt worden. Die Verluste in den Jahren 2006 und 2007 seien auf das gestiegene Zinsniveau zurückzuführen. Es sei mittlerweile absehbar, dass die Europäische Zentralbank den Leitzins Euribor mittelfristig senken und dass der Zinsaufwand dann wieder rückläufig sein werde. Die Verdreifachung der Zinsen in den Jahren 2004 bis 2007 sei ursächlich für die Anhäufung der Verluste in den ersten vier Jahren. Dieser Ursache der Einnahmen- und Ausgabenentwicklung sei Beachtung zu schenken (vgl. VwGH 26.9.1990, 89/14/0295). Weiters liege bei sehr stark steigenden Zinsen – von 1,125 % per 31.3.2004 auf 3,875 % per 31.12.2007 – eine Unwägbarkeit vor. Diese Zinsenentwicklung sei bei Anwendung eines durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen.

Es sei auch zu vermerken, dass der Beobachtungszeitraum zu kurz sei. Nach der Rechtsprechung des VwGH könne bei der kleinen Vermietung ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren angemessen sein. Seien die Verhältnisse in den einzelnen Phasen des Beobachtungszeitraumes jedoch unterschiedlich und außergewöhnlich, was bei der erwähnten Zinsentwicklung evident sei, werde ein längerer Zeitraum der Beobachtung notwendig sein (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295).

Aus verfahrensrechtlicher Sicht liege kein Grund für eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO vor. Wenn es ungewiss sei, ob die Tätigkeit als Liebhabelei oder als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei, seien vorläufige Bescheide zu erlassen. Das sei im vorliegenden Fall nicht geschehen. Es liege auch keine vorzeitige Beendigung vor, die Wohnung werde nach wie vor vermietet. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse, gelte bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Dieser Zeitraum komme zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Es sei nicht beabsichtigt und auch nicht gewesen, die Wohnung nur für einen begrenzten Zeitraum zu vermieten. Laut Doralt sei kein rückwirkendes Ereignis anzunehmen, wenn die Zinsen ansteigen und sich daraus eine höhere Zinsenbelastung ergebe als in der Prognoserechnung vorgesehen gewesen sei (vgl. Doralt, EStG, § 2 Rz 560). Es liege somit kein Ereignis vor, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit zu entfalten vermöge.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. September 2008 hat das Finanzamt die Berufung gegen die gem. § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt, außer

Streit gestellt werden könne, dass der Bw seit dem Jahr 2004 aus der Vermietung der Eigentumswohnung Einkünfte erziele. Nach der am 14.3.2005 eingereichten Prognoserechnung hätte der Bw im Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von -1.189,00 € erzielt; danach wären ausschließlich Einnahmenüberschüsse in Höhe von 307,00 € (gleich bleibend) pro Jahr erwirtschaftet worden. Dagegen würden sich die tatsächlichen Ergebnisse laut den eingereichten Steuererklärungen mit - 4.915,20 € (2004), 75,80 € (2005), - 704,21 (2006) und - 1.796,99 € (2007) errechnen.

Strittig sei daher im gegenständlichen Fall, ob das Nichteinhalten der eingereichten Prognoserechnung ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches gehabt habe.

Gem. § 295a BAO könne ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Unter Ereignissen im Sinne des § 295a BAO seien 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 ergebe (vgl. dazu auch Ritz, BAO³, § 295a Tz 3f). Dabei müsse sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO bilde nur den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft der vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheide.

Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen sei zu beurteilen, ob sie in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lassen würden. Es seien daher für die Liebhabereibeurteilung Ereignisse maßgeblich, die erst in Zukunft eintreten, aber abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches hätten. Bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft könne die Abgabenbehörde die Betätigung beobachten (Beobachtungszeitraum) und Abgaben vorläufig festsetzen. Sie könne Abgaben aber auch endgültig festsetzen und nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine Liebhabereibeurteilung vornehmen und die Bescheide dann gem. § 295a BAO abändern. Die im Beobachtungszeitraum gewonnenen Erkenntnisse über die Erfolgsaussichten einer Betätigung würden dabei Ereignisse darstellen, die - im Hinblick auf die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung - abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand oder Umfang der Abgabepflicht der vorangegangenen Veranlagungszeiträume hätten (Steuerliche Liebhaberei, Rauscher/Grübler, Seite 378ff). Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne, sei grundsätzlich erst nach Ablauf

eines nach Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Dieser Zeitraum sei jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des Einzelfalles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheine (VwGH vom 14.6.1988, 85/14/0159). Hier könne sofort endgültig von Liebhaberei ausgegangen werden.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet sei, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, sei als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliege, sei für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheide dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das seien solche, die durch die Absicht veranlasst seien, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen würden, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei sei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen würden. Diese Annahme von Liebhaberei könne 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 lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeiten nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert werde. 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, habe demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten. Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, sei unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung müsse plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei seien 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 komme somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heiße natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des

prognostizierten Gesamtgewinnes / Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Sei der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so sei dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden habe können. Andererseits würden erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht rücken. An ihnen sei die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse, gelte 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 komme dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Sei hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so müsse das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums erzielbar sein.

Im umsatzsteuerlichen Sinn könne Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung vorliegen (§ 6 LVO).

Im gegenständlichen Fall sei in den Veranlagungsjahren 2004 bis 2007 ein (tatsächlicher) Werbungskostenüberschuss in Höhe von - 7.340,60 € erwirtschaftet worden. Nach der eingereichten Prognoserechnung hätte der Werbungskostenüberschuss im selben Zeitraum aber nur - 267,50 € betragen. Die Prognoserechnung könne daher nicht als plausibel im Sinne der obgenannten Anforderungen angesehen werden. Dies nicht einfach deshalb, weil die tatsächlich erzielten Ergebnisse hinter den prognostizierten zurückgeblieben seien, sondern weil die gesamte Prognoserechnung zu optimistisch und an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei erstellt worden sei und nicht alle Mindestanforderungen in die Prognoserechnung aufgenommen worden seien.

Insbesondere die prognostizierten Fremdkapitalzinsen seien viel zu niedrig angesetzt worden. Bereits im Jahr 2004 hätten die Fremdfinanzierungskosten 3.594,61 € betragen; dennoch seien die Zinsen in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung mit 2.700,00 € in Ansatz gebracht worden. Im Hinblick auf die während der Gesamtlaufzeit angesetzten Zinssätze sei zu sagen, dass der in der Prognoserechnung vorgenommene Ansatz, insbesondere in den ersten zehn Jahren gerade in Anbetracht der tatsächlichen Veränderungen des 3-Monats-LIBOR-Zinssatzes in den Jahren 2004 bis 2007 (laufende Anhebung der Leitzinsen um 0,25 %, damit z.B. schon zum 13. September 2007: 3 M-Libor Band von 2,25 – 3,25%; vgl. dazu unter

<http://www.leitzinsen.info/schweiz.htm>) als zu optimistisch anzusehen sei. Die Ansätze betreffend Zinsen in der gegenständlichen Prognose seien somit nicht nachvollziehbar, da die Zinsentwicklung bereits im Zeitpunkt der Prognoseerstellung bekannt gewesen sein habe müssen. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, ausführe, sei bei Erstellung einer Prognoserechnung von den Werten auszugehen, die der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart entsprechen würden. Gegenständlich seien unrealistische Zinsbeträge in die Prognose aufgenommen worden, um zu einem positiven Gesamtergebnis zu gelangen. Entgegen den Berufungsausführungen stelle das Ansteigen von Fremdkapitalkosten keinesfalls eine Unwägbarkeit dar, sondern sei ebenso wie die geringere bzw. die Nicht-Vermietbarkeit dem gewöhnlichen Vermietungsrisiko zuzuordnen und nehme deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit (Steuerliche Liebhaberei, Rauscher / Grübler, Seite 170).

Anzumerken sei ferner, dass die vorgelegte Prognoserechnung auch in anderer Hinsicht zu adaptieren wäre. Denn in der Prognose sei keine Vorsorge für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen getroffen worden, gleichfalls fehle die Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses ebenso wie die Vorsorge für ein Fremdwährungsrisiko.

Mit Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2007 habe sich eindeutig ergeben, dass sich aus der gegenständlichen Vermietung kein Einnahmenüberschuss erwirtschaften lasse und folglich auch die vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne. Der Vollständigkeit halber sei anzuführen, dass im Einkommensteuerbescheid 2007 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei eingestuft worden seien und dieser Bescheid bereits in Rechtskraft erwachsen sei. Die im Jahr 2007 gewonnene Erkenntnis, nämlich dass die eingereichte Prognoserechnung weder plausibel sei noch eingehalten werden könne, stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, das die Voraussetzung für eine Abänderung im Sinne dieser Gesetzesstelle bilde.

Würden nun die Voraussetzungen des § 295a BAO für eine Abänderung vorliegen, so liege diese im Ermessen. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergebe sich aus dem Ziel des § 295a BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses sei, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sei (vgl. Ritz, BAO³, § 295a Tz 38 f). Da weiter die Folgen der Unrichtigkeit auch nicht geringfügig gewesen seien, sei bei Erlassung der strittigen nach § 295 a BAO abändernden Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vom Ermessen im Sinne des Gesetzes zu Recht Gebrauch gemacht worden.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2008 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz

gestellt und in diesem neuerlich sowohl die fehlende Berechtigung des Finanzamts zur Erlassung von gem. § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 geltend gemacht als auch die Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei als rechtswidrig bekämpft.

Gegen die Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach sich mit der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2007 eindeutig ergeben habe, dass sich aus der gegenständlichen Vermietung kein Einnahmenüberschuss erwirtschaften lasse, wurde eingewendet, der Sachverhalt, der der Berufungsvorentscheidung zugrunde liege, sei unvollständig. Der Bw habe am 20.12.2007 Eigenmittel in Höhe von 75.000,00 € eingebracht, sodass sich die Kreditschulden ohne Landgeld per 31.12.2007 auf 50.560,4 € belaufen würden. Er lege die adaptierte Prognoserechnung sowie den Kreditauszug per 31.12.2007 bei. Aus der Prognoserechnung sei ersichtlich, dass aus der Vermietung ab dem Jahr 2008 ein Einnahmenüberschuss erzielt werde.

Diese Ende 2007 getätigte vorzeitige teilweise Kreditrückzahlung sei Teil eines von vornherein bestehenden Planes gewesen. Das Vorliegen dieses Planes komme in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung eindeutig zum Ausdruck, da die Rückzahlung in die Prognoserechnung eingearbeitet worden sei und andernfalls die niedrigen Zinsen nicht angesetzt werden hätten können. Ein weiteres Indiz für die geplante Tilgung sei die Tatsache, dass die vorzeitige Rückzahlung vor Beginn abgabenbehördlicher Ermittlungen in Richtung Liebhabereibeurteilung und nicht im Nachhinein getätigt worden sei.

Aus der adaptierten Prognoserechnung sei klar ersichtlich, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne.

In der Berufungsvorentscheidung werde die etwas kategorische Aussage getroffen, dass das Ansteigen von Fremdkapitalkosten keinesfalls eine Unwägbarkeit darstelle, sondern ebenso wie die geringere bzw. die Nicht-Vermietbarkeit dem gewöhnlichen Vermietungsrisiko zuzuordnen sei und deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit nehme.

Im gegenständlichen Fall habe der Zinssatz per 31.12.2005 1,75 % betragen und sei dann während des Jahres 2006 auf 3 % angestiegen. In der Prognoserechnung, die im Frühjahr 2005 eingereicht worden sei, werde mit einem Zinssatz von 2 % gerechnet. Dass diese Zinsentwicklung bereits im Zeitpunkt der Prognoserechnung bekannt gewesen sein hätte müssen, sei somit widerlegt, da der dramatische Anstieg der Öl- und Lebensmittelpreise erst ab 2006 eingesetzt habe. Dass die Liquiditätsverknappung aufgrund der Immobilien- und Bankenkrise dann die Zinsen noch weiter steigen habe lassen, habe auch nicht vorhergesehen

werden können, sonst hätte man wohl international besser darauf reagiert. Mittlerweile sei damit zu rechnen, dass die Europäische Zentralbank den Leitzins Euribor mittelfristig senken werde, und dass der Zinsaufwand dann wieder rückläufig sein werde.

Dieser Ursache der Einnahmen- und Ausgabenentwicklung sei Beachtung zu schenken (vgl. VwGH 26.9.1990, 89/14/0295). Die Verluste in den Jahren 2006 und 2007 seien auf das gestiegene Zinsniveau zurückzuführen. Mit einer Verdreifachung der Zinsen von 1,125 % per 31.3.2004 auf 3,875 % per 31.12.2007 habe einfach nicht gerechnet werden können.

Laut Rauscher (vgl. Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko, SWK 2004, 625 ff) sei die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sehr kasuistisch. Die diesbezüglichen Aussagen in den LRL 1997 würden sich auf Schlagworte beschränken und deshalb von den Abgabenbehörden zumeist wenig differenzierend angewendet. Damit aber ein Ereignis eine echte Unwägbarkeit sei, müsse es im Einzelfall mehrere Voraussetzungen erfüllen: Es dürfe nicht dem betätigungstypischen Risiko entspringen, es dürfe nicht Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten sein und es müsse objektiv unwägbar sein.

Im vorliegenden Fall sei die Zinsentwicklung auch bei Anwendung eines betätigungstypischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen. Die Banken in Österreich hätten im Jahr 2005 noch Fixzinssätze im Eurobereich von 2,5 % angeboten.

Wenn nun nach Ansicht des steuerlichen Vertreters tatsachenwidrig davon ausgegangen werden sollte, dass der Zuschuss Ende 2007 in Höhe von 75.000,00 € eine außerordentliche Tilgung darstelle, dann handle es sich jedenfalls um eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion auf eine echte Unwägbarkeit. Die vorliegende Vermietung sei unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit an sich objektiv ertragsfähig.

Ob ein Ereignis dem typischen Risiko der Betätigung entspringe, könne nicht pauschal beantwortet werden, sondern hänge immer von den näheren Umständen ab. Bei sehr stark steigenden Zinsen könne sehr wohl eine Unwägbarkeit vorliegen. Auch beim Leerstehen von Mietobjekten könne ohne genaue Befassung mit dem Sachverhalt kein abschließendes Urteil getroffen werden. So werde laut Renner wohl eine Unwägbarkeit vorliegen, wenn dieses Leerstehen auf konkrete Einzelereignisse zurückgehe (vgl. Renner, Unerwartete negative Ergebnisse und/ oder Einstellen der Tätigkeit: Einkunftsquelle oder Liebhaberei, SWK 2004, S 373 ff).

Die Unterscheidung zwischen kleiner Vermietung (Betätigung mit Annahme der Liebhaberei; § 1 Abs. 2 Z 3) und großer Vermietung (Betätigung mit Annahme von Einkünften, § 2 Abs. 3)

durch die Liebhabereiverordnung sei nicht sachgerecht. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zu Unrecht zwischen der Vermietung von Häusern und Wohnungen. Als Begründung für die Unterscheidung diene das Argument, dass je nach Naheverhältnis oder Distanz zur Privatsphäre Verluste in einem höheren oder geringeren Ausmaß liebhaberei-verdächtig seien. Im vorliegenden Fall habe der Bw die Anlegerwohnung als Altersvorsorge gekauft und führe die Bewirtschaftung rein ertragswirtschaftlich. Die Ungleichbehandlung sei daher nicht zu rechtfertigen, es sollte die grundsätzliche ertragswirtschaftliche Tätigkeit auf alle Vermietungen durchschlagen.

Als weitere Begründung für die Ungleichbehandlung werde das Bewirtschaftungsrisiko vorgebracht: „Während man bei der *„kleinen Vermietung“* mit dem Liebhabereibeurteilungsmaßstab der objektiven Ertragsfähigkeit das Auslangen finden könne, sei dem bei der *„großen Vermietung“* bestehenden vergleichsweise höheren Bewirtschaftungsrisiko durch einen entsprechenden Beurteilungsmaßstab, der Mindestanforderungen an die Vermietungstätigkeit vorgebe und darüber hinaus „betriebswirtschaftlich“ sinnvolles Verhalten honoriere, Rechnung zu tragen (vgl. Rauscher, Kleine Vermietung und große Vermietung – (k)ein echter Unterschied, SWK 2003, S 642 ff). Warum nun wie im vorliegenden Fall ein Arbeitnehmer mit einer Anlegerwohnung, die er für die Altersvorsorge anschaffe und langfristig vermiete, ein niedrigeres Bewirtschaftungsrisiko haben solle als ein Zinshausbesitzer, und somit dem Risiko der künftigen Entwicklung völlig ausgeliefert sein solle, während der Zinshausbesitzer mit strukturverbessernden Maßnahmen völlig frei agieren könne, sei weder schlüssig noch sachgerecht. Von äußeren Umständen wie der Zinsentwicklung seien jedenfalls beide im gleichen Maße betroffen. Der Zinshausbesitzer verfüge in der Regel auch über höhere finanzielle Mittel, sodass eher sein Bewirtschaftungsrisiko geringer sei. Diese Unterscheidung benachteilige den *„kleinen Vermieter“* enorm und sei nicht gerechtfertigt. Die Liebhabereiverordnung sei insoweit eindeutig rechtswidrig. Auch der BFH beziehe subjektive Elemente in die Beurteilung mit ein und stelle auf die Einkunftserzielungsabsicht ab, die aus äußeren, objektiven Merkmalen abgeleitet werde.

In der Berufungsvorentscheidung werde geltend gemacht, dass die im Jahr 2007 gewonnene Erkenntnis, dass die eingereichte Prognoserechnung weder plausibel sei noch eingehalten werden könne, ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle, das die Voraussetzungen für eine Abänderung im Sinne dieser Gesetzesstelle bilde.

Im ESt-Protokoll 2006 werde der Fall der rückwirkenden Liebhabereibeurteilung behandelt. Die verfahrensrechtliche Vorgangsweise bei aufrechter Tätigkeit sehe bei § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeiten sowie *„großer Vermietung“* vor, dass vorläufige Bescheide zu erlassen seien, wenn es ungewiss bleibe, ob die Tätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle zu qualifizieren

sei. Wenn die Einkunftsquelleneigenschaft im Beurteilungszeitpunkt zweifelhaft sei, sei dieser Ungewissheit durch die Erlassung vorläufiger Bescheide (§ 200 BAO) zu begegnen (vgl. Treer/Mayr, Der Salzburger Steuerdialog 2006, ÖStZ spezial, S 2 ff).

Ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO liege unter Umständen dann vor, wenn die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses vorzeitig beendet werde. Werde die Vermietung auf Grund von Umständen beendet, die als Unwägbarkeiten zu qualifizieren seien, führe die vorzeitige Beendigung nicht zur rückwirkenden Beurteilung als Liebhaberei, wenn unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit eine Einkunftsquelle vorliegen würde. Werde die Vermietung auf Grund einer freiwilligen Entscheidung beendet (z.B. zur Nutzung einer Verkaufschance), sei eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO möglich. Der VwGH stelle somit bei vorzeitiger Beendigung auf die Absicht bei Beginn der Betätigung ab (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012). Im vorliegenden Fall liege keine vorzeitige Beendigung vor, die Wohnung werde nach wie vor vermietet. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse, gelte bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Dieser Zeitraum komme zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamt-positiven Ergebnisses fortzusetzen. Es sei nie beabsichtigt gewesen und nicht beabsichtigt, die Wohnung nur für einen begrenzten Zeitraum zu vermieten. Der vorliegende Fall sei somit mit dem Sachverhalt, der der UFS-Entscheidung vom 10.10.2006, RV/0144-F/05 zugrunde liege, nicht vergleichbar.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO seien sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerliche relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergebe. Ob ein nach Entstehung des Abgabenspruches eingetretenes Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand und Umfang des Abgabenspruches habe, müsse sich, gegebenenfalls im Interpretationsweg, aus den einzelnen Abgabenvorschriften ergeben. Trete ein solches Ereignis noch vor dem Zeitpunkt des erstmaligen Absprechens über den Abgabenspruch ein, so sei es hierbei zu berücksichtigen; trete es erst ein, nachdem über den Abgabenspruch mittels Bescheides abgesprochen worden sei, so stelle § 295a BAO die verfahrensrechtliche Handhabe zur Abänderung eines solchen Bescheides dar.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei es erforderlich, dass der Abänderungsbescheid in der Begründung das rückwirkende Ereignis bezeichne. In der Bescheidebegründung werde hingegen nur lapidar festgestellt, dass die Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne.

Worin das rückwirkende Ereignis konkret bestehe und weshalb diese Erkenntnis gerade im Jahr 2007 eingetreten sei, werde nicht dargelegt. Es werde im Jahr 2007 seines Erachtens auch der Sachverhalt nicht verändert. Die Ungewissheit hinsichtlich der Zinsentwicklung habe schon vor 2007 bestanden. Das sei der typische Anwendungsfall für die vorläufige Veranlagung, insbesondere, wenn – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – die Zinsentwicklung bereits im Jahr 2005 bekannt gewesen sein solle.

Gemäß Doralt sei kein rückwirkendes Ereignis anzunehmen, wenn die Zinsen ansteigen würden und sich daraus eine höhere Zinsenbelastung ergebe als in der Prognoserechnung vorgesehen gewesen sei (vgl. Doralt, EStG, § 2 Rz 560). Es liege somit kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit zu entfalten vermöge.

Überhaupt sei seines Erachtens der Beobachtungszeitraum zu kurz. Warum solle schon nach drei Jahren feststehen, dass die Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne? Nach der Rechtsprechung des VwGH könne bei der kleinen Vermietung ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren angemessen sein. Seien die Verhältnisse in den einzelnen Phasen des Beobachtungszeitraumes jedoch unterschiedliche, werde ein längerer Zeitraum der Beobachtung notwendig sein (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295).

Schließlich sei die Ermessensübung zu hinterfragen. Ermessensentscheidungen seien zu begründen (nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a bzw. des § 288 Abs. 1 lit. d). Die Behörde habe die für die Ermessenübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit zu begründen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei. Nun seien die Abgabenbescheide 2004 bis 2006 vom 30. Juli 2008 mit einem Begründungsmangel behaftet, da das Ermessen, welches zu den Bescheidänderungen gem. § 295a geführt habe, nicht begründet worden sei. Insofern liege eine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor, da der Spruch der Bescheide rechtswidrig sei. Auch die Abgabenbescheide 2004 – 2006 vom 12.9.2008 seien rechtswidrig, da entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien, dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörden zurückzuführen sei (vgl. Erlass des BMF vom 3.2.2003, Z 05 2601/2-IV/5/02). Es sei der Bescheidebegründung auch nicht angeführt, aus welchen Gründen die Behörde dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenem der Billigkeit den Vorzug einräume. Die Bescheidänderung sei sachlich unbillig, da es zu völlig anormalen Belastungswirkungen kommen würde. Es sei unbillig und mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar, wenn die objektive Ertragsfähigkeit einer Vermietung, die im Jahr 2005 als gegeben angesehen werde, nach drei Jahren plötzlich verneint werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhabereibeurteilung:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Betätigung des Bw (Vermietung einer Eigentumswohnung ab Dezember 2004) eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt bzw. als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist.

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 fallbezogen nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (im Weiteren LVO II) zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO II), 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 II).

Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II ausgeschlossen werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der 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 der Verordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0241 als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Ob eine solche Tätigkeit (mit Liebhabereivermutung) 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. Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des

von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt aber nicht auf der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die objektiven Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß nämlich über die wesentlichen Umstände, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses Bescheid (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurück und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist die ursprüngliche Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen. Lediglich Unwägbarkeiten sind als unbeachtlich einzustufen und es ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die Umsatzsteuer, gilt die für die Einkommensteuer erstellte Prognose (Prognoseberechnung) auch für die Umsatzsteuer (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 541). Ist eine „*kleine Vermietung*“ ertragssteuerlich Liebhaberei, so ist sie dies auch umsatzsteuerlich. Umsätze aus der Vermietung von „*Liebhabereiobjekten*“ sind – unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges – umsatzsteuerbefreit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Laut Verwaltungsgerichtshof sind an eine Prognoserechnung nachstehende Mindestanforderungen 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.*

Ein Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit. Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist allerdings nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Daraus folgt, dass eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung

geschlossen werden soll, nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein darf bzw. an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen muss (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028 mit Verweis auf VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093).

Aus dem Nichteinhalten (Erzielen von bzw. höherer Verluste als prognostiziert) einer den an sie gestellten Anforderungen entsprechenden realitätsnahen Prognoserechnung kann für sich gesehen noch nicht abgeleitet werden, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar wäre. 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 Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof 24.3.1998, 93/14/0028).

Die Parteien des gegenständlichen Verfahrens gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Betätigung des Bw (Vermietung einer Eigentumswohnung) um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 idF VO BGBl. II Nr. 358/1997 handelt.

Die Referentin teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass bereits die vom Bw am 14.3.2005 und damit unmittelbar nach Beginn der Vermietung eingereichte Prognose den von der Judikatur an eine realitätsnahe Prognose gestellten Anforderungen deshalb nicht entspricht, weil sie über den gesamten Prognosezeitraum weder künftige Instandhaltungs- und Reparatorkosten noch ein allfälliges Mietausfallsrisiko berücksichtigt. Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognose regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz haben und ein Mietausfallsrisiko nach den tatsächlichen Verhältnissen zu bewerten und in eine Prognoserechnung aufzunehmen ist (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093).

Da die Vermietung der Eigentumswohnung vom Bw bereits im Dezember 2004 begonnen wurde, die ursprüngliche Prognose dem Finanzamt aber erst am 14. März 2005 übermittelt wurde, standen der tatsächliche Fremdfinanzierungsaufwand für 2004 (3.594,61 €, laut Prognose: 225 €) als auch die Höhe der „sonstigen Werbungskosten“ (laut Prognose: jährlich 200,00 €, laut Überschussrechnung 2004 518,30 €) im Zeitpunkt der Erstellung bereits fest. Die Aufwendungen hätten daher in der Prognose in tatsächlicher Höhe angesetzt werden müssen. In der Prognoserechnung wurde für 2004 aber lediglich ein Zinsaufwand von 225,00 € berücksichtigt. Die ursprünglich eingereichte Prognose wurde vom Bw auch in den Folgejahren (2005 bis 2007) nicht an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst.

Da der Bw - wie sich aus der erst dem Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) angeschlossenen, adaptierten Prognoserechnung ergibt - zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Mietobjektes neben dem „Landgeld“ (61.000,00 €) einen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken über umgerechnet 135.000,00 €), konnte er realistischerweise nicht auf Dauer von der bei Aufnahme des Kredites gegenüber einer Finanzierung in Euro wesentlich geringeren Zinsbelastung ausgehen. In einer realistischen Prognoserechnung ist sowohl das mit einer Finanzierung in einer Fremdwährung verbundene Zins-, als auch das Kursrisiko entsprechend zu bewerten und zu berücksichtigen. Banken sind bei Kreditvergabe in einer Fremdwährung verpflichtet, auf diese spezifischen Risiken gesondert hinzuweisen. Die Referentin vertritt überdies die Ansicht, dass in eine Risikobewertung bei einem Fremdwährungskredit die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit der Konvertierung der Schuld in Euro während der Laufzeit des Darlehens einbezogen werden muss.

Der Bw behauptet weder, die ursprüngliche Prognose habe entgegen den Feststellungen des Finanzamts den an eine realitätsnahe Prognose gestellten Anforderungen entsprochen, noch bestreitet er, dass die Jahresergebnisse 2004, 2006 und 2007 in keiner Weise mit den prognostizierten Ergebnissen übereinstimmen.

Der Bw macht für die erheblichen Abweichungen zwischen der Prognose und den tatsächlichen Verlusten (Werbungskostenüberschüsse) u.a. die „Anlaufzinsen“ im Jahr 2004 in Höhe von 3.595,00 € verantwortlich. Die gravierende Abweichung zwischen der Prognose vom 14.3.2005 und dem tatsächlichen Werbungskostenüberschuss bereits für das erste Jahr resultiert aber fallbezogen daraus, dass in der Prognose für 2004 nicht der dem Bw bereits bei Erstellung bekannte Finanzierungsaufwand und die sonstigen Werbungskosten angesetzt wurden und die Prognose daher bereits zu Beginn der Vermietung nicht an die tatsächlichen Verhältnisse (Bewirtschaftungsart) anknüpft.

Insoweit in der Berufung darauf verwiesen wurde, im Jahr 2005 sei sogar ein Gewinn in Höhe von 76,00 € erzielt worden, ist festzustellen, dass in diesem Jahr – entgegen der Prognose - keine „sonstigen Werbungskosten“ erklärt wurden, und im Jahr 2004 noch keine Zinsen „Landgeld“ angefallen sind (vgl. adaptierte Prognose). Überdies waren die „Zinsen Raiffeisen“ laut jener (adaptierten) Prognose, die dem Vorlageantrag angeschlossen, 2005 um 1.159,00 € geringer als 2004, was im Widerspruch zu der vom Bw behaupteten Zinsentwicklung (siehe nachstehende Ausführungen) steht. Die Referentin geht davon aus, dass in dem als „Zinsen Raiffeisen“ für 2004 ausgewiesenen Betrag von 3.595,00 € andere (einmalige Fremdfinanzierungs) Kosten enthalten sind.

Was die Verluste der Jahre 2006 und 2007 anlangt, sind diese nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw auf das gestiegene Zinsniveau zurückzuführen. Laut Bw sei die Verdreifachung der Zinsen in den Jahren 2004 bis 2007 ungewöhnlich und bei Anwendung eines durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes unvorhersehbar gewesen. In einem derartigen Zinsanstieg – laut Vorlageantrag vom 31.3.2004 von 1,125 % auf 3,875 % per 31.12.2006 – sei eine „Unwägbarkeit“ zu erblicken.

Es trifft nach Ansicht der Referentin zu, dass sich die tatsächliche Zinsentwicklung weder von der Behörde noch vom Steuerpflichtigen exakt vorhersehen lässt. Wie die Referentin bereits vorstehend ausgeführt hat, muss aber in einer Prognose einem mit der vom Bw gewählten Art der Bewirtschaftung, zu der auch die Art der Finanzierung des Mietobjektes gehört, verbundenen Zins- und insbesondere bei Fremdwährungskrediten einem Kursrisiko entsprechend Rechnung getragen werden.

Im Übrigen gehört laut VwGH das Ansteigen von Fremdkapitalzinsen zum typischen Vermietungsrisiko und nimmt deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit nimmt (vgl. VwGH 23.1.1996, 95/14/0137).

Wie der VwGH im vorstehend angeführten Erkenntnis deutlich zum Ausdruck gebracht hat, ist ein Zinsanstieg von 6 % auf 9 % pro Jahr nicht ungewöhnlich. Unter Berücksichtigung der vom VwGH vertretenen Ansicht kann in dem vom Bw dargelegten von per 31.3.2004 1,125 % auf 3,875 % per 31.12.2007, keine „Unwägbarkeit“ erblickt werden. Dies auch deshalb nicht, weil der Zinsanstieg um insgesamt 2,75 % schrittweise in einem Zeitraum von 33 Monaten erfolgt ist. Laut Bw betrug der Zinssatz per 31.12.2005 1,75 % und sei „*während des Jahres 2006*“ auf 3 % angestiegen. Ein solcher Zinsanstieg gehört aber absolut und bezogen auf den Zeitraum, innerhalb dessen die Zinsen um 2,75 % angestiegen sind, zum typischen Vermietungsrisiko. Eine Unwägbarkeit kann die Referentin darin nicht erkennen.

Das Finanzamt hat also für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit zu Recht die tatsächlichen Ergebnisse (aus der Überschussermittlung) der Jahre 2004 bis 2007 für die Liebhabereibeurteilung herangezogen und ist nach Ansicht der Referentin zu Recht zur Beurteilung gelangt, dass aus der Vermietung **unter Beibehaltung der Bewirtschaftungsart** in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Der Bw hat die auf Grund der Liebhabereibeurteilung ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2007 nicht angefochten.

Der Bw hat allerdings erstmals im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) gegen die gem. § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004 bis 2006 vorgebracht, er habe am 20.12.2007 Eigenmittel in Höhe von 75.000,00 € eingebracht,

sodass sich die Kreditschulden bei der RAIKA per 31.12.2007 auf 50.560,4 € belaufen würden. Aus der adaptierten Prognoserechnung sei klar ersichtlich, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne.

Weist eine Prognose(rechnung) ab irgendeinem Zeitpunkt deutlich geringere oder keine Fremdmittelzinsen mehr aus, so hat die Abgabenbehörde zu prüfen, ob der Vermieter die Art der Bewirtschaftung durch außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital (vor Erzielung eines Gesamtüberschusses) ändert bzw. geändert hat.

Laut der dem Vorlageantrag angeschlossenen geänderten Prognoserechnung kommt es im Prognosezeitraum 2004 bis 2024 unter Berücksichtigung der Tilgung gegenüber dem Jahr 2007 ab 2008 zu einer Reduzierung der Fremdmittelzinsen „*Raiffeisen*“ von 4.306,00 € auf 2000,00 €.

In dieser Prognoserechnung wurden anders als in der Prognose vom 14.3.2005 neben den Zinsen „*Raiffeisen*“ Zinsen „*Landgeld*“ (61.600,00 €) ausgewiesen (2005: 618,00 €; 2006: 616,00 €; 2007: 613,00 €; 2008: 616,00 €; für die Jahre 2009 bis 2013 jeweils 924,00 €; 2014 bis 2018 1.232,00 €; 2019 bis 2024: jeweils 1.540,00 €). Das Mietausfallsrisiko wurde ab 2008 mit 2,5 % der Einnahmen bewertet. Die Instandhaltungs- sowie die „sonstige Werbungskosten“ (ursprünglich Fixbetrag von 200 € jährlich) wurden ab 2008 ebenfalls mit 2,5 % der Einnahmen angesetzt.

Hiezu ist festzustellen, dass die Zinsen „*Landgeld*“ in der ursprünglichen Prognoserechnung vom 14.3.2005 nicht berücksichtigt worden sein können, zumal die Multiplikation des in der adaptierten Prognoserechnung erstmals ausgewiesenen (ursprünglich aufgenommenen) Darlehensbetrages von 135.000,00 € (RAIKA) mit dem laut Berufung der Zinsberechnung in der ursprünglichen Prognose zu Grunde gelegten Zinssatz von (gleichbleibend) 2 % exakt jenen Betrag (2.700,00 €) ergibt, der in der Prognose vom 14.3.2005 ab 2005 bis 2022 als jährlicher Zinsaufwand veranschlagt wurde. Für 2004 wurde ein Monatsbetrag angesetzt ($2700 : 12 = 225,00$ €). Dies bedeutet, dass die ursprüngliche Prognose in einem weiteren Punkt den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprochen hat.

Laut der nunmehr dem UFS vorgelegten Prognoserechnung würde der Bw innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren (im Jahre 2021) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 6.040,00 € erwirtschaften. In der adaptierten Prognose wurden neuerlich keine Reparaturkosten berücksichtigt. Ein gänzliches Außerachtlassen von Reparaturaufwendungen bei einem Prognosezeitraum von 20 Jahren kann aber nicht als realitätsnah beurteilt werden. Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen (vgl. z.B. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028, VwGH

27.5.2003, 99/14/0331; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Abgesehen davon, dass unklar ist, weshalb Mietausfall, Instandhaltung und sonstige Werbungskosten ab 2008 mit 2,5 % der Einnahmen bewertet wurden, und die sonstigen Werbungskosten mit Ausnahme des Jahres 2005 jeweils höher waren als der ab 2008 angesetzte Betrag, hält die Referentin einen gleichbleibenden Ansatz von 2,5 % der (nunmehr offensichtlich entsprechend der Indexvereinbarung im Mietvertrag indexierten Einnahmen) deshalb als nicht plausibel, weil auch diese Kosten einer Steigerung unterworfen sind, der zumindest im Wege einer Indexierung Rechnung zu tragen wäre.

Abgesehen von den aufgezeigten Mängeln (auch) dieser Prognose, zeigt die „adaptierte“ Prognose nur, dass ein Gesamtüberschuss im Prognosezeitraum (nunmehr 20 Jahre) unter Berücksichtigung der Auswirkungen der per 31.12.2007 erfolgten Schuldtilgung (Darlehen bei der RAIKA), die laut Prognose zu einer Reduzierung des diesbezüglichen Zinsaufwandes um mehr als 50 % gegenüber dem Jahr 2007, in dem die teilweise Tilgung der Schuld erfolgt ist, geführt hat, erwirtschaftet werden kann.

Keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung liegt nur dann vor, wenn der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an, d.h. bei Betätigungsbeginn bereits bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen ist und nach außen entsprechend dokumentiert wurde (vgl. Verwaltungsgerichtshof 24.3.1998, 93/14/0028; 8.3.2001, 98/13/0032; 27.5.2003, 99/14/0331). Dass eine planmäßige Tilgung vorliegt, ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und bereits in die bei Beginn der Tätigkeit erstellte Prognoserechnung konkret aufzunehmen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Sondertilgungen, d.h. nicht planmäßige Tilgungen von Fremdmitteln, sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Liebhabereibeurteilung gedanklich auszuklammern.

Der Bw behauptet, es habe sich bei der Rückzahlung im Jahr 2007 um eine planmäßige gehandelt. Dass – wie der steuerliche Vertreter des Bw behauptet – die im Jahr 2007 getätigte Rückzahlung bereits in die 2005 eingereichte Prognose „eingearbeitet“ worden sei, lässt sich der Prognose nicht entnehmen. Die ursprüngliche Prognose gibt weder Aufschluss über den der errechneten Zinsbelastung zu Grunde liegenden Darlehensbetrag noch den gewählten Zinssatz oder über die Gründe für den gewählten Zinssatz. In der Berufung gegen die Änderungsbescheide gem. § 295a BAO wurde lediglich allgemein angeführt, es sei ein Zinssatz von 2 % gewählt worden. Eine teilweise Tilgung führt im Übrigen nicht zu einem niedrigeren Zinssatz, sondern schlägt sich in einem geringeren Zinsaufwand nach Tilgung nieder.

Soweit der steuerliche Vertreter des Bw daher im Vorlageantrag meint, das Vorliegen eines von vornherein bestehenden Planes komme in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung eindeutig zum Ausdruck, kann dem nicht gefolgt werden.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass eine bei Beginn der Betätigung bereits geplante vorzeitige (teilweise) Tilgung von Fremdmitteln in der bei Beginn der Betätigung einzureichenden Prognoserechnung erst in jenem Jahr zu berücksichtigen ist, in der sie „plangemäß“ erfolgen soll. Ihre Auswirkungen (Reduzierung des Zinsaufwandes) sind nicht über den Prognosezeitraum „*gleichmäßig*“ verteilt und damit schon bzw. auch in Jahren, in denen eine solche noch gar nicht geplant ist, zu berücksichtigen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129). Im Übrigen hätten dem Finanzamt bereits gemeinsam mit der ursprünglichen Prognose entsprechende Unterlagen vorgelegt werden müssen, aus denen sich sowohl der Rechtsgrund für die Tilgung als auch der geplante Rückzahlungsbetrag ergeben hätten müssen (z.B. vorzeitige Tilgung im Jahr x aus dem Erlös eines Bausparvertrages; dem im Jahre x fällig werdenden Erlös aus einer konkreten Lebensversicherungspolizze).

Der steuerliche Vertreter ist auch gegenüber dem UFS den erforderlichen Nachweis durch entsprechende Unterlagen schuldig geblieben. Den vom Bw vorgelegten Kontoauszügen der RAIKA (Auszug 1/Blatt 005 und 006 vom 31.12.2007) kann nicht entnommen werden, dass die teilweise Tilgung der Darlehensverbindlichkeit im Jahr 2007 bereits bei Beginn der Betätigung geplant gewesen wäre.

Wie bereits ausgeführt, muss aber der Beweis für das Vorliegen einer planmäßigen Tilgung vom Bw anhand entsprechender Unterlagen erbracht werden (vgl. dazu neuerlich VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Es wäre daher - zumal sich der behauptete Plan der Prognoserechnung vom 14.3.2005 nicht entnehmen lässt und ein solches Vorbringen im bisherigen Verfahren nicht erstattet wurde – umso mehr Aufgabe des Bw gewesen wäre, alle für die Beurteilung der behaupteten Planmäßigkeit der Tilgung relevanten Umstände offen zu legen und sein Vorbringen durch entsprechende Beweismittel (Unterlagen) nachzuweisen. Der Bw hat nicht einmal konkretisiert, aus welcher Art von „Privatmitteln“ die Tilgung im Jahr 2007 erfolgt ist.

Dass die Tilgung vor der Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt erfolgt ist, ist – wie der steuerliche Vertreter zutreffend festgestellt hat,- nur ein Indiz, aber kein Beweis für eine planmäßige Tilgung. Ebensowenig ist dies eine bloße Absicht, ein Darlehen so rasch wie möglich zurückzuzahlen (vgl. nochmals VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Die Referentin geht mangels entgegenstehender Beweise in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es sich bei der Tilgung um eine Sondertilgung handelt, die als Reaktion auf die von

der (ohnedies von den bereits zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöste und unvollständige) ursprünglichen Prognose maßgeblich abweichende tatsächliche Verlustsituation erfolgt ist, um durch Verminderung der Zinsenlast doch noch in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss zu gelangen. Dass die tatsächlichen Verluste nicht auf eine Unwägbarkeit zurückzuführen sind, hat die Referentin bereits vorstehend begründet.

Eine Besonderheit bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen ist es, dass nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen sind. § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO 1993 bestimmt nämlich, dass das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen ist, als die Art der Bewirtschaftung nicht geändert wird. Damit soll verhindert werden, dass bei solchen Betätigungen Verluste (Werbungskostenüberschüsse) in Kauf genommen werden und die Ertragslage erst bzw. nur dann verbessert wird, wenn die Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei droht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 217).

§ 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO 1993 gilt nicht nur für typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigungen, denen es von vornherein an der objektiven Ertragsfähigkeit mangelt, sondern auch für solche typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigungen, bei denen erst die tatsächliche Entwicklung die mangelnde objektive Ertragsfähigkeit aufzeigt.

Eine Änderung der Bewirtschaftung (oder der Tätigkeit) bewirkt, dass die ursprüngliche Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen.

Da in der vom Bw nicht planmäßig vorgenommenen Tilgung von Fremdmitteln eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken ist, ist diese Sondertilgung (ihre Auswirkungen) bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern (vgl. dazu VwGH, 16.9.2003, 2000, 14/0159; VwGH 27.5.2003, 99/14/0331, VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144, VwGH 5.6.2003, 99/15/0129). Die Vermietung ist daher für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0159, siehe auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 294 mit weiteren Nachweisen).

Eine andere Beurteilung (nämlich, dass keine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt) wäre nur dann möglich, wenn der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen wäre (vgl. 21.9.2005, 2001/13/0278). Nur diesfalls

würde eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme (planmäßige Tilgung) gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit stattfinden (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0159).

Unter Ausklammerung der steuerlichen Auswirkungen der von der Referentin als Sondertilgung (nicht planmäßige Tilgung) beurteilten teilweisen Darlehensrückzahlung des Bw im Jahr 2007 kann aber angesichts der tatsächlichen Verluste, des ohnedies nur mit 2 % in der ursprünglichen Prognose angesetzten Zinssatzes und bisher ungerücksichtigt gebliebenen Aufwendungen (vgl. obige Ausführungen) innerhalb von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden. Die vom Bw dem Vorlageantrag angeschlossene (adaptierte Prognose) berücksichtigt die steuerlichen Auswirkungen der Sondertilgung und ist schon deshalb nicht geeignet, die Liebhabereivermutung für Zeiträume vor Änderung der Bewirtschaftung zu widerlegen.

Die „*kleine Vermietung*“ des Bw ist daher insgesamt, d.h. vom Beginn der Tätigkeit an bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart (durch die Sondertilgung) als objektiv nicht ertragsfähig (Einkunftsquelle) zu beurteilen (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*², Rz 294 mit weiteren Nachweisen). Sie ist daher auch umsatzsteuerlich nicht relevant. Dieser Grundsatz („*Insgesamt-Liebhaberei*“) gilt bei einer „*kleinen Vermietung*“ im Übrigen auch dann, wenn die Abgabenbehörde in einem konkreten Fall auf Grund verfahrensrechtlicher Hindernisse für einzelne Kalenderjahre die materiellen Rechtsfolgen der Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei nicht durchsetzen könnte (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*², Rz 316). Aus der „*Insgesamt-Liebhaberei*“ ergibt sich, dass abgabenrechtlich keine Betriebsaufgabe vorliegt (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*², Rz 248).

Zu den vom Bw geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken wird auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofs vom 24.2.2003, B 266/03 bis 270/03 hingewiesen, worin dieser ausgesprochen hat, es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet werde. Vor diesem Hintergrund hegt auch der Verwaltungsgerichtshof gegen die in Rede stehende Regelung keine grundrechtlichen Bedenken (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

2. Bescheidänderung gem. § 295a BAO:

Die Frage, ob Liebhaberei vorliegt (vgl. Pkt. 1 der Begründung zur Berufungsentscheidung), ist von der Beurteilung der Frage zu unterscheiden, ob die sich aus dieser (insgesamt) Beurteilung für die Jahre 2004 bis 2006 ergebenden materiellrechtlichen Auswirkungen im Wege einer Änderung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006, in denen

das Finanzamt die Betätigung des Bw ursprünglich endgültig als Einkunftsquelle bzw. als umsatzsteuerlich relevant beurteilt hat, durchsetzbar sind.

Das Finanzamt hat die Änderung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gem. § 295a BAO wie folgt begründet: *„Die Beurteilung ihrer Vermietung als Liebhaberei stellt ein rückwirkendes Ereignis dar.“* In der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen erfolgte eine Konkretisierung dahingehend, die (laut Finanzamt) im Jahr 2007 gewonnene Erkenntnis, nämlich dass die eingereichte Prognoserechnung von vornherein weder plausibel gewesen sei noch eingehalten werden könne, stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Mit der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2007 habe sich eindeutig ergeben, dass sich aus der gegenständlichen Vermietung kein Einnahmenüberschuss erwirtschaften lasse und folglich auch die vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne.

§ 295a BAO, eingeführt durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, 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.“

Die Motive, die zur Schaffung dieser Bestimmung geführt haben, ergeben sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (GP XXII RV 238 S 38), in denen Folgendes ausgeführt wird:

„Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann (vgl. z.B. Ritz, BAO², § 295 Tz 25, VwGH 2006/16/0098)“.

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 Ritz, BAO³, § 295a BAO Tz 3ff).

Nur Umstände, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt waren, stellen ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 295a Tz 1 mit Verweis auf SWK 2003, S 880, Tz 4). Tritt ein solches Ereignis vor Bescheiderlassung ein, so ist es im Bescheid zu berücksichtigen.

Dem Finanzamt waren bei Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 die Prognoserechnung vom 14.3.2005 sowie die tatsächlichen Verluste des Bw bekannt. Dem Finanzamt war damit auch das Auseinanderklaffen zwischen Prognose und tatsächlichen Verlusten bekannt. Waren dem Finanzamt sohin jene Tatsachen, die es in der Berufungsvorentscheidung angeführt hat, bereits bei Erlassung der Erstbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 bekannt, so kann, selbst wenn ihnen in Abgabenvorschriften eine prinzipielle Rückwirkung zuerkannt worden wäre, in diesen kein rückwirkendes Ereignis erblickt werden. Eine abweichende rechtliche Beurteilung von dem Finanzamt bereits bei Bescheiderlassung bekannten Umständen kann nicht zu einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO führen.

Dass das Finanzamt der Betätigung des Bw (Vermietung einer Eigentumswohnung) im Einkommensteuer- bzw Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 26. Mai 2008, mit der Begründung, die Vermietung der Wohnung habe weit größere Verluste eingebracht, als in der am 14.3.2005 eingereichten Prognoserechnung angenommen, die Einkunftsquelleneigenschaft versagt wurde, bedeutet nicht, dass der Eingriff in die rechtskräftigen Bescheide der Jahre 2004 bis 2006 gerechtfertigt wäre.

Die in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen, dass die Prognoserechnung an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei erstellt und den Mindestanforderungen nicht entspreche bzw. die tatsächlichen Ergebnisse von der laut Finanzamt von vornherein nicht realitätsnah erstellten Prognose wesentlich abweichen würden, wären bereits bei Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 28.4.2005 und erst Recht in den Folgejahren 2005 und 2006 möglich gewesen. Eine Prognose, die in keiner Weise an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpft, belegt die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung nicht (vgl. VwGH 2003/15/0028). Die vom Finanzamt angeführten in der Berufungsvorentscheidung bezeichneten „Ereignisse“ können, da sie dem Finanzamt bereits vor Bescheiderlassung bekannt waren, daher eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO nicht rechtfertigen (vgl. dazu die Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Linz, vom 27.11.2008, RV/0324-L/07).

Dennoch liegt im gegenständlichen Fall ein Grund für eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO vor. Dieser ist darin zu erblicken, dass der Bw am 20.12.2007 eine teilweise Tilgung der

zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Mietobjektes aufgenommenen Fremdmittel (Darlehen Raiffeisenbank) vorgenommen hat.

Diese Tatsache ist deshalb als „sachverhaltsändernd“ anzusehen, weil sie dem Finanzamt bei Erlassung der Bescheide 2004 bis 2006 (und auch jener für 2007) nicht bekannt war und mangels Bekanntgabe vom Finanzamt daher auch in die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht einbezogen werden konnte. Der Bw geht im Vorlageantrag (Seite 5, letzter Absatz) selbst davon aus, dass in den Abgabenbescheiden 2004 bis 2006 „entscheidungsrelevante Tatsachen“ nicht berücksichtigt worden seien, deren Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (erster Instanz) zurückzuführen sei.

Die abgabenrechtliche Rückwirkung dieses „Ereignisses“ ergibt sich aus § 2 Abs. 4 LVO 1993 (und damit aus einer Abgabenvorschrift), wonach bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993 Liebhaberei dann nicht vorliegt, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) 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. Daraus folgt, dass nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen sind.

Die Referentin hat bereits zu Pkt. 1. der Berufungsentscheidung festgestellt, dass in einer nicht planmäßigen Tilgung von Fremdmitteln aus Privatmitteln eine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken ist, die zur getrennten Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme (planmäßige Tilgung) gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit führt. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Die für die Ermessensübung (§ 20 BAO) hinsichtlich der Abänderung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 maßgeblichen Gründe wurden bereits vom Finanzamt in der gesonderten Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen dargestellt, sodass auf diese verwiesen werden kann. Soweit der steuerliche Vertreter des Bw im Vorlageantrag rügt, das Finanzamt habe in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen nicht angeführt, aus welchen Gründen es dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenem der Billigkeit den Vorzug einräume, hat er vorgebracht, die Bescheidänderung sei sachlich unbillig, da es zu völlig anormalen Belastungswirkungen kommen würde. Es sei mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar, wenn die objektive Ertragsfähigkeit einer Vermietung, die im Jahr 2005 als gegeben angesehen werde, nach drei Jahren plötzlich verneint werde.

Ein Vertrauens- bzw. Gutglaubensschutz besteht nach Ansicht der Referentin nur, wenn der Behörde gegenüber alle Umstände, die für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Betätigung (Vermietung) maßgeblich sind, offen gelegt wurden. Die nachträgliche Aberkennung von Verlusten und Vorsteuern ist Ergebnis der unter Berücksichtigung der vom Bw erst im Vorlageantrag offen gelegten Tilgung getroffenen rechtlichen Beurteilung. Wäre aus einem solchen Grund trotz Vorliegens eines nachträglichen Ereignisses eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO nicht zulässig, wäre der verfahrensrechtlichen Bestimmung von vornherein der Anwendungsbereich entzogen.

Die Ermessenübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Zweck des § 295a BAO ist es aber gerade die Berücksichtigung der materiellrechtlichen Auswirkungen von „Ereignissen“, die nach Bescheiderlassung eintreten, und für die in Abgabenvorschriften eine Rückwirkung normiert ist, zu ermöglichen. Aus dem Zweck dieser Norm ergibt sich auch der grundsätzliche Vorrang der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor der Rechtsbeständigkeit (vgl. Ritz, BAO³, § 295a Tz 39). Für die Referentin ist nicht erkennbar, weshalb im gegenständlichen Fall eine Abänderung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 aus Ermessensgründen zu unterbleiben hätte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. September 2009