



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0445-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christoph Kordik, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufungen des Bw., Adresse, vertreten durch Achleitner & Partner, Steuerberatungs GmbH, 4840 Vöcklabruck , Hatschekstr. 19-23, vom 11. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 16. Dezember 2005 betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004** sowie gegen die **Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2003** vom 16. Dezember 2005 nach der am 5. Dezember 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Beurteilung der vom Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ausgeübten Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle oder Liebhaberei.

Das zu beurteilende **Mietobjekt war das Leasingprojekt**, Adr..

Zivilrechtliche Eigentümerin war die Leasinggeberin, die Firma L..

Im Rahmen der **Niederschrift der Betriebsprüfung vom 1. Dezember 2005** wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen (Prüfungszeitraum und Berufungszeitraum - **Jahre 1998 bis 2003**):

Die Firma L. als „Leasinggeberin“ und Herr Bw. , Adre., als „Leasingnehmer“ habe am 1. Dezember 1994 über das oben angeführte Leasingobjekt in G., einen **Immobilienleasingvertrag** mit folgenden Vereinbarungen abgeschlossen:

Unter Punkt 2 Abs. 1 des Leasingvertrages wird die Vertragsdauer **auf unbestimmte Zeit** abgeschlossen.

Im Punkt 2 Abs. 2 des obigen Vertrages, **verzichte der Leasingnehmer** ab dem Tag der Vertragsunterfertigung **bis zum Ablauf von 10 Jahren** (Grundvertragsdauer) auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.

Die Übergabe und die Übernahme des Leasingobjektes sei am 1. November 1994 erfolgt.

Unter Punkt 3 des o. a. Vertrages sei das monatliche Leasingentgelt aufgrund der **Gesamtinvestitionskosten in Höhe von ATS 11.000.000,00** sowie einer **Mietvorauszahlung in Höhe von ATS 2.000.000,00**, welche die Gesamtinvestitionskosten zur Leasingbasis vermindern, sowie des derzeit zugrunde liegenden kalkulatorischen Zinssatzes in Höhe von **ATS 58.135,37** vereinbart worden (excl. Umsatzsteuer und Betriebskosten). Der Berechnung liege eine **betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer von 30 Jahren** zugrunde.

Zwischen den Vertragspartnern sei vereinbart worden, dass der Leasingnehmer eine Mietvorauszahlung in Höhe von 2.000.000,00 ATS, fällig binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung, leistet. Während der ersten 10 Vertragsjahre werde monatlich per Fälligkeit des Leasingentgeltes **1/120 der geleisteten Mietvorauszahlung** aufgelöst, so dass nach Ablauf der Grundmietzeit die Mietvorauszahlung aufgelöst sei.

In der **Einnahmen/ Ausgabenrechnung 2003** für das Leasingobjekt sei erstmals dem Finanzamt in einer Anmerkung mitgeteilt worden, dass in Folge des Nichteintreffens der ursprünglichen Ertragsaussicht **nach Ablauf der 10-jährigen Leasingdauer weder der Leasingvertrag verlängert, noch diese Liegenschaft angekauft werde**. Die vertragliche **Vereinbarung der Option eines Kaufes des Leasingobjektes** nach dem Ablauf der 10-jährigen Grundmietzeit, sei im Leasingvertrag **nicht ersichtlich**.

Im Leasingobjekt würden sich laut Bauplan folgende Räumlichkeiten befinden:

Top Erdgeschoss: Ein Geschäftslokal im Erdgeschoss im Ausmaß von 230 qm mit einer Lagerfläche im Tiefparterre im Ausmaß von ca. 80 qm

Top 1: Wohnung im 1. Stock im Ausmaß von ca. 75 qm

Top 2: Wohnung im 1. Stock im Ausmaß von ca. 60 qm

Top 3: Wohnung im 2. Stock im Ausmaß von ca. 80 qm

Top 4: Wohnung im 2. Stock im Ausmaß von ca. 60 qm

Nach einer zunächst der Abgabenbehörde nicht vorgelegten Prognoserechnung (Annahme eines Kaufes der Liegenschaft nach 10 Jahren – s. Bl. 172 bis 174 des Arbeitsbogens/Vermerk „vom Steuerberater angeforderte Prognoserechnung, bzw. s. auch E-Mail vom 30.11.2007) wäre nach den Angaben des Bws. ein Totalüberschuss von + 10.719,01 € im Jahre 2007 (= 13Jahre und 2 Monate) erzielt worden (Gesamtüberschuss im Jahre 2019 von 759.664,06 € - s. Beilage 1 dieser Berufungsentscheidung).

Bei Prüfungsbeginn wurde dem Prüfer erstmalig eine **Prognoserechnung** für das Objekt über den **Zeitraum November 1994 (Vermietungsbeginn) bis 2019** (Bl. 165 bis 167 des Arbeitsbogens) vorgelegt.

Nach dieser Prognoserechnung würde sich bereits im Jahre 2006 ein positiver Totalüberschuss ergeben. Bei dieser Prognoserechnung sei man aber davon ausgegangen, dass keine Mietausfälle eintreten würden. Es wurde auch kein Reparaturaufwand berücksichtigt. Die Mieteinnahmen und Betriebskosten wurden sehr optimistisch mit einer jährlichen Erhöhung von 2 % angesetzt. Es wurde vom Kauf der Liegenschaft nach Ablauf der 10-jährigen Grundmietzeit ausgegangen, da ab dem Jahre 2004 die jährliche Absetzung für Abnutzung in der Prognoserechnung abgezogen wurde (die Leasingraten fielen daher ab dem Jahr 2004 teilweise und ab dem Jahre 2005 zur Gänze weg).

Der **Steuerberater wurde daher schriftlich ersucht, eine neuerliche Prognoserechnung** vorzulegen, die hinsichtlich der Mieteinnahmen, Leasingraten, etc. den tatsächlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung eines entsprechenden Mietausfallwagnisses und üblichen Instandhaltungskosten entspreche.

Daraufhin wurde von der steuerlichen Vertretung die „**Kontrollrechnung zur Betriebsprüfung**“ zu Punkt 1“ (s. **Beilage 2 dieser Berufungsentscheidung bzw. Arbeitsbogen Bl. 168 bis 171, sowie Berufungsschrift vom 11.01.2006, Veranlagungsakt Bl. 208 bis 211**) unter der Annahme der Fortsetzung des Leasingvertrages **für den Zeitraum von 30 Jahren** vorgelegt, die eine Mietausfallkomponente von 5 % der Mieteinnahmen und eine Reparaturkomponente von Höhe von 3 % der Mieteinnahmen beinhaltete.

Nach dieser „Kontrollrechnung“ wäre ein Totalüberschuss erst im Jahre 2016, also nach 22 Jahren und 2 Monaten, in Höhe v.+14.127,14 € erzielt worden.

Prüfungsfeststellungen:

Darstellung der **bisherigen Ertragssituation im Prüfungszeitraum**
1998 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 492.805,23 ATS
1999 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 713.747,59 ATS

2000 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 832.504,66 ATS

2001 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 763.738,75 ATS

2002 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 52.331,51 €

2003 Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 45.099,70 €

Vom Bw. wurde der Leasingvertrag nach Ablauf der 10-jährigen Grundmietzeit gekündigt und damit auch die eingeräumte Kaufoption nicht in Anspruch genommen.

Ein positives Gesamtergebnis wäre allerdings nur erzielbar gewesen, wenn nach Ablauf der 10-jährigen Grundmietzeit die Liegenschaft gekauft worden wäre.

Rechtliche Würdigung der Betriebsprüfung:

Prognoserechnungen seien dem Finanzamt erstmals im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung vorgelegt worden. Da diese Prognosen auch für bereits veranlagte Jahre fiktive Zahlen verwenden würden (vgl. insbesondere die Einnahmendifferenzen), sollen sie augenscheinlich den Wissenstand und die wirtschaftlichen Erwartungen zu Beginn der Betätigung widerspiegeln. Die Rahmenbedingungen hierfür habe der vom Abgabepflichtigen abgeschlossenen Leasingvertrag gegeben. Keinesfalls eine beschlossene Sache sei aber zu jenem Zeitpunkt der Kauf des Objektes nach Ablauf der 10-jährigen Grundvertragsdauer, denn dem Steuerpflichtigen wäre – **noch dazu außerhalb des Leasingvertrages** – lediglich **eine Kaufoption eingeräumt** worden.

Aus der damaligen Sicht haben sich für den Steuerpflichtigen folgende Varianten ergeben:

1. *Den auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Leasingvertrag auch nach Ablauf der 10-jährigen Grundvertragszeit weiterlaufen zu lassen. Selbst unter Annahme der Vollvermietung wäre es zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb des Kalkulationszeitraumes von 35 Jahren gekommen.*
2. *Das Objekt nach Ablauf der Grundvertragszeit zu kaufen.*

Diese Variante liege den vorgelegten Prognoserechnungen zugrunde. Selbst unter der Annahme ungünstiger Mietverhältnisse (eine Wohnung sei ständig leer gestanden, für das Geschäftslokal sei nur ein Mietzins im Ausmaß von 25 % der zuletzt veranlagten Miete angesetzt worden) wäre ein positiver Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen.

3. *Den Leasingvertrag nach Ablauf der 10-jährigen Grundvertragszeit ohne Ankauf des Objektes zu kündigen.*

Diese Variante ist auch tatsächlich vom Abgabepflichtigen verwirklicht worden; es liege kein einziges positives Jahresergebnis vor.

Zu Beginn der Betätigung habe sich der Abgabepflichtige auf der Grundlage des Leasingvertrages zu einer Betätigung entschlossen, die aufgrund der kalkulatorischen Grundlagen zu keinem positiven Ergebnis führen konnte (Variante 1 oben).

Den Entschluss zu einer Art der Bewirtschaftung, die zu einem positiven Gesamtüberschuss führen könnte, habe der Abgabepflichtige nicht am Beginn seiner Betätigung getroffen, sondern durch den Abschluss des freiwillig vertraglich eingegangenen Kündigungsverzichtes 10 Jahre hinausgeschoben.

Während dieser Zeit habe er sich aller Möglichkeiten freiwillig begeben, die Betätigungen beenden zu können. Erst 10 Jahre nach Beginn der Betätigungen wollte der Abgabepflichtige entscheiden, sein wirtschaftliches Engagement entweder durch den Kauf des Mietobjektes grundlegend zu ändern, oder das Mietobjekt durch Kündigung des Leasingvertrages aufzugeben. Das Mietobjekt habe ihm in diesen ersten 10 Jahren nur von vornherein kalkulierte Verluste (siehe die aus historischer Sicht erstellten Prognoserechnungen), aber auch Einkommensteuergutschriften gebracht. Von einem stetig nach Gewinn strebenden Verhalten könne somit in den ersten 10 Jahren der Betätigung nicht gesprochen werden. Ändere sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und seien deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, könnten die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, dass eine bisher ertraglose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt würde. Diese zum Positiven führende grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements wäre – wie die vorgelegten Prognoserechnungen zeigen – mit dem Kauf des Mietobjektes eingetreten (vgl. Varianten 1 und 2 oben). Es wäre nun grotesk, den Verlustzeitraum der ersten 10 Jahre deshalb steuerlich anzuerkennen, weil ein zu Beginn des 11. Jahres grundlegend geändertes wirtschaftliches Engagement in der Zukunft zu positiven wirtschaftlichen Ergebnissen geführt hätte, obwohl dieses geänderte Engagement gar nicht stattgefunden hat (Variante 3 oben). Das Mietobjekt x stelle daher für den Abgabepflichtigen keine Einkunftsquelle dar.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung(Bl.44) ist ein undatiertes Schreiben der Bank xy an den Abgabepflichtigen enthalten:

„Unter Bezugnahme auf den zwischen Ihnen und der Firma Z.L. GmbH abgeschlossenen Leasingvertrag vom 1. Dezember 1994 verpflichten wir uns als Gesellschafter der Muttergesellschaft Bc. GmbH für folgende Maßnahmen Sorge zu tragen:

1. Leasingvertrag:

Die Gesellschaft werde den mit Ihnen abgeschlossenen Leasingvertrag während jener Laufzeit, die auch Sie für unkündbar erklärt haben, mit Ausnahme der im Punkt XI des Vertrages festgelegte außerordentliche Kündigung nicht aufkündigen.

2. Kaufanbot: Die Gesellschaft wird Ihnen nach Ablauf der vereinbarten unkündbaren Vertragslaufzeit das Leasingobjekt zum Kauf anbieten. Dieses Angebot werde einen

Annahmezeitraum von 3 Monaten vorsehen.

3. Kaufpreis:

Der Kaufpreis entspreche den gesamten Investitionskosten des Gebäudes unter Abzug einer kalkulatorischen AfA von 3,33 % und den Gesamtinvestitionskosten der zu erwerbenden Liegenschaft (siehe Berechnungsbeispiel gem. Anlage), zuzüglich den nicht thematisierten Teilen der vom Leasinggeber in das Leasingobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen sowie zuzüglich der allenfalls während der Grundvertragsdauer – aus welchen Gründen auch immer – nicht bezahlten Leasingentgeltes samt Betriebskosten und Zinsen. Der sich ergebende Betrag ist um alle beim Verkäufer einer Liegenschaft nachweislich anfallenden Kosten, Steuern und Gebühren – jedoch nicht Steuern aus einem etwaigen Veräußerungsgewinn – zu erhöhen. Sofern innerhalb der Grundvertragsdauer eine Kaufpreisermittlung öfter als 2 Mal verlangt wird, so wird für die Kaufpreisermittlung eine Bearbeitungsgebühr in Höhe von 0,25 % des Kaufpreises zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

4. Verkaufsbedingungen:

Sie können den Verkauf des Leasingobjektes nur dann verlangen, wenn der Leasingvertrag ordnungsgemäß erfüllt wurde.

5. Gültigkeit der Verpflichtungserklärung:

Diese Verpflichtung gelte auch für unseren Rechtsnachfolger, soweit dieser Gesellschafter der Muttergesellschaft der Leasinggeberin, der Bank A. ist.

Wir verpflichten uns, dass wir die Bestimmungen aus dieser Patronatserklärung im Falle der Veräußerung unsere Gesellschaftsanteile an der Muttergesellschaft der Leasinggeberin, an den jeweiligen Rechtsnachfolger überbinden werden. Diese Verpflichtung ende spätestens entweder durch Annahme des Kaufanbotes laut Punkt 2 oder durch Ablauf des Annahmezeitraumes. Diese Verpflichtungserklärung gelte auch gegenüber ihren Einzelrechtsnachfolger, sofern er seitens der Gesellschafter der Übertragung des Leasingvertrages vom 1. Dezember 1994 auf diesen Einzelrechtsnachfolger zugestimmt werde (Punkt 14 des Vertrages)

Mit freundlichen Grüßen

Bank xy AG"

Mit Telefax vom 21. November 1994 wurde das **Kalkulationsblatt** übermittelt. Dieses Kalkulationsblatt (Modell Restwertleasing Modus dekursiv / effektiv) dient der Errechnung der Leasingrate.

Grundkosten	2.500.00,00 ATS
Baukosten	8.500.00,00 ATS
Gesamt	11.000.000,00 ATS
Eigenmittel absolut	2.000.000,00 ATS
18,181 % von den Investitionskosten	
AfA-Zeitraum	30
Laufzeit	10
Außenzinssatz	7,35
Restwert	8.166.666,67
Leasingrate exkl. MwSt.	58.135,37
MwSt. 10 %	7.480,20
Leasingrate inkl. MwSt.	65.615,57
Leasingfaktor	0,6459
Grundkostenfaktor	0,5927
Baukostenfaktor	0,5095

Der Leasingvertrag vom 1. Dezember 1994 ,Objekt x , beinhaltet folgende **wesentliche Bestimmungen:**

I. Leasingobjekt

Die Leasinggeberin Z.L. GmbH verleast an den Leasingnehmer wie folgt das näher bezeichnete Leasingobjekt:

Abs. 1.

Die Liegenschaft mit der Einlagezahl EZy, Grundbuch xyx, bestehend aus den Grundstücken oo, Punkt o und Punkt 01 mit der Adresse Gs, samt den darauf errichteten Wohn – und Geschäftsgebäude, dass im Eigentum der Leasinggeberin steht.

Abs. 2.

Bezüglich des Leasingobjektes bestehen derzeit folgende Mietverträge:

Top 1: Wohnung im 1. Stock im Ausmaß von ca. 75 qm

Top 2: Wohnung im 1. Stock im Ausmaß von ca. 60 qm

Top 3: Wohnung im 2. Stock im Ausmaß von ca. 80 qm

Top 4: Wohnung im 2. Stock im Ausmaß von ca. 60 qm

*Festgestellt wird, dass der Leasingnehmer **Hauptmietverhältnisse aufgrund des Mietrechtsgesetzes** in der Fassung des **dritten Wohnrechtsänderungsgesetzes** gem. § 2 Abs. 1 und 2 Mietrechtsgesetz begründen kann.*

Abs. 3. Dem Leasingnehmer ist der Inhalt der angeführten Verträge bekannt.

Festgehalten wird, dass keine mündlichen Nebenvereinbarungen bestehen.

II. Vertragsdauer, Übergabe und Gewährleistung, Dienstbarkeit:

Abs. 1.

Das Leasingverhältnis beginnt mit dem Tage der Vertragsunterfertigung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten jeweils zum Ende eines Quartals unter Bedachtnahme auf Abs. 2 durch eingeschriebenen Brief aufgekündigt werden (ordentliche Kündigung).

Abs. 2.

Der Leasingnehmer verzichtet ab dem Tag der Vertragsunterfertigung bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem in Abs. 4 bezeichneten Tag der Übergabe des Leasingobjektes Grundvertragsdauer auf die Ausübung des Kündigungsrechtes insofern, als die Kündigung unter Einhaltung der unter Abs. 1 bezeichneten Kündigungsfrist frühestens zum Ablauf der Grundvertragsdauer zulässig ist.

Abs. 3.

Die Übergabe und Übernahme des Leasingobjektes erfolgte am 1. November 1994.

Abs. 4.

Ab dem Zeitpunkt der Übergabe gehen die Besitzvorteile der in I. Abs. 2 angeführten Mietverhältnisse auf den Leasingnehmer über. Hinsichtlich der Abgrenzung wird folgendes vereinbart: Alle bis zum 1. November 1994 angefallenen Nettomieten zzgl. MwSt. gehen an die Leasinggeberin, alle ab diesem Zeitpunkt an den Leasingnehmer. Hinsichtlich der Betriebskosten wird eine lineare Abgrenzung zu diesem Stichtag vereinbart, die diesbezügliche Abrechnung hat noch die Leasinggeberin aufgrund der von ihr geführten Unterlagen vorzunehmen.

Abs. 5.

Festgehalten wird, dass das Leasingobjekt aufgrund der Baubewilligung vom 10. Mai 1990 neu errichtet wurde. Die Benützungsbewilligung wurde vom Stadtamt V. am 16. Juni 1992 ausgestellt.

Abs. 6.

Die Leasinggeberin hat das jeder Zeit auszuübende Recht zum Vertragsrücktritt, wenn die vereinbarte Mietvorauszahlung trotz einer angemessenen Nachfristsetzung nicht beigebracht wird.

III. Leasingentgelt

Abs. 1.

Das Leasingentgelt besteht aus der Leasingrate, den Betriebskosten und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

Abs. 2.

Die monatliche Leasingrate beträgt aufgrund der Gesamtinvestitionskosten von 11.000.000,00 ATS sowie einer Mietvorauszahlung in Höhe von 2.000.000,00 ATS ,welche die Gesamtinvestitionskosten zur Leasingbasis vermindern, sowie des derzeit zugrunde liegenden kalkulatorischen Zinssatzes 58.135,37 ATS. Verändert sich der kalkulatorische Zinssatz, so verändert sich auch die Leasingrate aliquot unter Anwendung der in Fußnote 1 Detailfaktoren ausgewiesenen bzw. der allenfalls entsprechend veränderten Detailfaktoren. Der Berechnung liegt eine betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer von 30 Jahren zugrunde. Zwischen den Vertragsparteien gilt als vereinbart, dass der Leasingnehmer eine Mietvorauszahlung in Höhe von 2.000.000,00 ATS – fällig binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung – leiste. Während der ersten 10 Vertragsjahre werde monatlich bei Fälligkeit des Leasingentgeltes 1/120 der geleisteten Mietvorauszahlungen aufgelöst, sodass nach Ablauf der Grundmietzeit die Mietvorauszahlung aufgelöst ist. Das Leasingentgelt ist jeweils am 1. eines jeden Monats im Voraus fällig.

Zur Fußnote 1

Detailfaktoren:

<i>Monat</i>	<i>ATS 43.317,87</i>
<i>Grundwert ATS 2.500.00,00</i>	<i>x0,5927 %</i>
<i>ATS 14.817,50</i>	
<i>Mietvorauszahlungen 2.000.000,00 ATS</i>	<i>ATS 9.000.000,00</i>

<i>Faktor 0,6459 % durchschnittlichen Leasingfaktor</i>	<i>Gesamtleasingrate ATS 58.135,37</i>
---	---

IV. Die Kapitalmarktanpassung

Die Leasinggeberin kann die Leasingrate nach Maßgabe ihrer Refinanzierungskosten anpassen.

Als Anpassungsindikator dient die Sekundärmarktrendite.

Der Wert für die Sekundärmarktrendite ist im statistischen Monatsheft der österreichischen Nationalbank Tabelle 5.4 Renditen auf dem inländischen Rentenmarkt fix verzinsten Rentenwerte Sekundärmarktrenditen

Des Weiteren sind zu entnehmen. Als Basis wird der Wert für das zweite Quartal 1994 = 6,6 % vereinbart (Offertbasis).

Der der Leasingratenberechnung zugrunde liegende kalkulatorische Zinssatz von 7,35 % jährlich dekursiv / effektiv ändere sich um den selben Absolutbetrag, wie sich der dem Änderungszeitpunkt unmittelbar vorangehende Quartalsindexwert gegenüber dem Basisindexwert verändert hat.

Abs. 5.

Wenn das österreichische Zinsgefüge länger als 2 Monate invers ist, ist die Leasinggeberin berechtigt, mit dem Leasingnehmer in Gespräche hinsichtlich der Neukonditionierung des Leasingengagements zu treten.

V. Betriebskosten

Abs. 1. Sämtliche das Leasingobjekt betreffenden Betriebskosten samt der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe, gehen zu Lasten des Leasingnehmers und sind von ihm direkt zu begleichen.

VI. Gebrauch

Abs. 1.

Der Leasingnehmer ist berechtigt das Leasingobjekt zu jeder Tages- und Nachtzeit auch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen für betriebliche Zwecke zu benützen. Der Leasingnehmer steht der Leasinggeberin dafür ein, dass das Leasingobjekt durch seinen Gebrauch nicht über die bei Widmungsgemäßer Verwendung übliche Abnutzung hinaus entwertet werde.

Abs. 4:

Die Leasinggeberin nimmt zur Kenntnis, dass das Leasingobjekt als Wohn- und Geschäftsgebäude verwendet werde. Jede Änderung dieses Verwendungszweckes bedürfe der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Leasinggeberin.

VII. Instandhaltung, Instandsetzung und Gefahrtragung

Abs. 1:

Der Leasingnehmer verpflichtet sich, das Leasingobjekt pfleglich zu behandeln und sämtliche am Leasingobjekt notwendig werdenden Reparaturen, soweit es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt, auf eigene Kosten durchführen zu lassen und das Leasingobjekt in gutem und brauchbaren Zustand zu halten und instand zu setzen;

XII. Außerordentliche Kündigung

Die Leasinggeberin kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist den Leasingvertrag durch eingeschriebenen Brief mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn

- a) der Leasingnehmer den finanziellen Verpflichtungen aus diesem Vertrag trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer 30-tägigen Nachfrist vor deren Ablauf nicht nachkommt, oder
- b) der Leasingnehmer vom Leasingobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht nachweislich das Leasingobjekt in arger Weise vernachlässigt oder den Verwendungszweck eigenmächtig ändert und den vertragswidrigen Zustand nicht beseitigt;
- c) durch einen Wechsel in der Rechtsform des Unternehmenssitzes oder der Unternehmensinhaber das Haftungspotential des Leasingnehmers beeinträchtigt wird oder der Leasingnehmer sonst in erheblicher Weise gegen die Bestimmungen dieses Vertrages verstößt oder das über das Vermögen des Leasingnehmers das Konkursverfahren rechtskräftig oder mangels Vermögens abgewiesen werde. Der Leasingnehmer haftet in jedem Fall der Vertragsauflösung insbesondere bei Kündigung, der Leasinggeberin für den Ausfall des Leasingentgeltes bis zum Ablauf der vereinbarten Grundvertragszeit samt Betriebskosten somit für das gesamte Erfüllungsinteresse...

XIII. Rückgabe des Leasingobjektes

Abs. 1: Bei Beendigung des Leasingverhältnisses ist das Leasingobjekt im instand gesetzten, gereinigten und ausgemalten Zustand zurückzustellen...

...

Abs. 3.

Wird bei Beendigung des Leasingvertrages die Räumung und die Rückgabe des Leasingobjektes verzögert, so hat der Leasingnehmer für die Dauer der Vorenhaltung, dass heißt bis zur vollständigen Räumung des Leasingobjektes ein Nutzungsentgelt in der Höhe des

für den Nutzungszeitraum aliquot berechneten Leasingentgeltes samt Betriebskosten zu leisten und die Leasinggeberin bzgl. aller aus der verzögerten Rückgabe des Leasingobjektes entstehenden mittelbaren und unmittelbaren Schäden unter Ansprüchen dritter schad- und klaglos zu halten.

Bank Bx GmbH und Leasingnehmer (Abgabepflichtiger) Unterschrift zum 1. Dezember 1994 V.

"

Im Rahmen der **Endgültigerklärung der bislang gem. § 200 Abs. 1 vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2003** vom 16. Dezember 2005 wurde auf Grund der Prüfungsfeststellungen die gegenständliche Vermietungstätigkeit als Liebhaberei eingestuft.

Für das Jahr 2004 folgte die Veranlagung den Ergebnissen der Betriebsprüfung (Liebhaberei).

Gegen die angeführten Bescheide wurde im Wesentlichen mit folgender Begründung **Berufung** erhoben:

Gegen Ende 1994 habe der Berufungswerber (Bw.) hinsichtlich der Liegenschaft PLZxyV. mit ZL. GmbH Wien **in der festen unter ernsten Kaufabsicht nach Ende der Leasinggrundmietdauer** einen Leasingvertrag vom 1. Dezember 1994 abgeschlossen. Mit Rücksicht auf den von der Leasinggesellschaft als Bedingung verlangten Kündigungsverzicht von 10 Jahren, sei ihm eine Kaufoption eingeräumt worden, welche in Kopie der Behörde bzw. dem Betriebsprüfer übergeben worden sei. Die ersten Zahlungsflüsse aufgrund des Leasingvertrages sowie aus den ihm weitergeleiteten Mieten für November und Dezember 1994 begann die steuerliche Berücksichtigung der Vermietung und Verpachtung des ausschließlich zur Einnahmenerzielung ausgerichteten Vermietungsobjektes erst im Jahre 1995. Die Einnahmen und die Werbungskosten für dieses Vermietungsobjekt seien jährlich im Wege einer gesonderten und detaillierten Beilage zur Einkommensteuererklärung für die Jahre 1995 bis 2003 erklärt und auch veranlagt worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dem Prüfer ein umfassender Aktenvermerk vom 22. August 2005 von der Steuerberatungskanzlei in V. mit der Anlage von Kopien zu Literatur und Rechtsprechung zur Rechtfertigung und Anerkennung der Vermietung als steuerlich relevante Einkunftsquelle übergeben.

Im Rahmen der Veranlagungen 1995 bis 1997 sowie bei sonstigen Bescheidänderungen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Vermietungsobjekt erklärungsgemäß endgültig anerkannt, ohne das sich irgendwelche Probleme dabei ergeben hätten, da aufgrund der damals bekannten Liebhabereireichtlinien ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren maßgeblich gewesen sei.

Aufgrund der in den ersten Jahren tatsächlich zugeflossenen und den darauf beruhenden prognostizierten Mieteinnahmen, hätte sich bis ca. zum Jahre 2005 / 2006 aufgrund der sich zu Beginn der Vermietung bestehenden Ertragserwartungen (Prognoserechnung auf die diesjährigen und örtlichen Kenntnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) in Verbindung mit der an Sicherheit grenzenden Kaufabsicht im Jahre 2004 und dies ausschließlich aus Eigenmittel innerhalb des als Einheit zu betrachtenden Prognosezeitraumes bis 2029 ein eindeutiger Einnahmenüberschuss erreichen lassen, ohne ein übertriebenes Risiko einzugehen.

Zum Nachweis der z.B. für das Jahr 1995 zu erwartenden Mieteinnahmen in der Höhe von € 835.053,00 werde als Anlage eine Aufstellung der Leasinggesellschaft zur Information an den Bw. bzw. an die von ihm beauftragte konzessionierte Gebäudeverwaltung Ai in V. beigefügt.
Auf Basis der Kenntnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Beginn der Vermietung) verweise er auf eine realistische Prognoserechnung, die bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei und die im Jahre 2005 / 2006 rechnerisch erstmals einen Einnahmenüberschuss und bis zum Jahre 2019, also schon nach 25 Jahren einen prognostizierten Gesamteinnahmenüberschuss unter Zugrundelegung des damaligen Vermietungsmarktes in V. in der Höhe von 894.780,03 € ergeben hätte. Eine Fortsetzung dieser Prognose bis zum Ende des für dieses Vermietungsobjekt maßgeblichen Prognosezeitraumes von 35 Jahren hätte danach einen Überschuss von mehr als 1.600.000,00 € erwarten lassen.

Bei dieser Prognoserechnung blieben allfällig und gelegentlich vorkommende Mietausfälle infolge der damals bestehenden und ertragreichen Vermietbarkeit wegen künftig angenommener Geringfügigkeit unberücksichtigt. Ein allfällig kurzer Mietausfall hätte auf die einheitliche Gesamtprognose – Betrachtung von 35 Jahren – kaum eine nennenswerte Auswirkung gehabt. Des Gleichen seien in Folge noch vor Vertragsabschluss von der Z.L. GmbH erfolgten Generalsanierungen des Leasingobjektes neben der berücksichtigten tatsächlichen Instandhaltungen keine absehbaren bzw. größeren Instandhaltungsaufwendungen in die Prognoseberechnung einzubeziehen gewesen.

Für die Jahre 1995 bis 1997 ergingen jeweils endgültige Bescheide, die auch aufgrund zwischenzeitlich ergangener Bescheidänderungen (wie z.B. Änderungen laut Betriebsprüfung bei der Firma E. H..) zu keinen Änderungen bzw. der behördlichen Würdigung der erklärten Vermietungseinkünfte aus diesem Vermietungsobjekt führten.

Für das Jahr 1998 sei die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig vorgenommen worden, da aufgrund einer telefonischen Rückfrage bei seinem Steuerberater das damals zuständige

Referat 4 des Finanzamtes V. wissen wollte, wie lange der Leasingaufwand noch in diesem Ausmaß bestehen würde.

In Beantwortung dieser Anfrage sei telefonisch bzw. mit Schreiben vom 28. Februar 2000 - eingereicht beim Finanzamt V. am 2. März 2000 - mitgeteilt worden,

- a) dass sich bis zum voraussichtlichen Kaufzeitpunkt der gegenständlichen Liegenschaft die Restlaufzeit der Leasingvereinbarung noch auf 56 Monate belaufe und
- b) dass sich infolge eines in den letzten Jahren in V. extrem abzeichnenden Überangebotes von Mietobjekten die Vermietungsmöglichkeit und somit die Mieteinnahmen vermindert hätten und
- c) dass Geschäftslokal samt Wohnung zur neuerlichen Vermietung freistünden und
- d) für diese Räumlichkeiten gegenwärtig noch keine Mieter gefunden werden konnten und
- e) er jedoch nachhaltig darum bemüht sei, die leerstehenden Räumlichkeiten wiederum zu ortsüblichen Konditionen zu vermieten.

Die nicht zum Geschäftslokal dazugehörige Wohnung konnte in weiterer Folge auch wieder vermietet werden. Eine dieser freigewordenen Wohnung konnte mit Mietvertrag vom 3. Dezember 2002 wieder ordnungsgemäß vermietet werden, sodass insgesamt wieder 3 Wohnungen vermietet waren. Die Verträge und Pläne seien dem Finanzamt zur Einsicht vorgelegen. Bei den Veranlagungen 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 sind die detailliert erklärten Verluste aus diesem Vermietungsobjekt grundsätzlich steuerlich - wie auch in den Vorjahren - anerkannt worden. Dies auch jeweils bei den zwischenzeitig noch vor der Betriebsprüfung im Jahre 2005 erfolgten Bescheidänderungen aufgrund sonstiger Änderungen bzw. Folgeänderungen aufgrund von Beteiligungseinkünften.

Die konkrete Bewirtschaftungsart die der ursprünglichen Prognoseberechnung zugrunde zu legen gewesen sei, werde nachstehend - wie auch bei der Betriebsprüfung wie folgt wiedergegeben:

Seine persönliche Einstellung zum gegenständlichen Vermietungsprojekt sei ausschließlich auf die nachhaltige Gesamtüberschusserzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgerichtet gewesen. Es bestünde bzw. bestand keinerlei die Privatsphäre betreffende Vorliebe für dieses Objekt. Neben diesem Vermietungsobjekt bestünde auch nach wie vor eine Vermietung von Wohnungen am Stadtplatz in V. (B.) welche zwischenzeitlich beachtliche Einnahmenüberschüsse abwerfe.

Der Bewirtschaftungsplan sei für ihn persönlich auf seine Lebenszeit, insbesondere auch zu seiner Altersversorgung und danach auf Dauer für seine künftigen Erben vorgesehen gewesen und sollte sich die Finanzierung des Vermietungsobjektes als Einheit betrachtet in einer (teilweisen) Leasingfinanzierung nur für 10 Jahre und im Anschluss daran durch Kauf im Wege

der ihm ausdrücklich von ihm verlangten und ihm auch verbindlich eingeräumten Kaufoption durch ausschließliche Eigenfinanzierung aus privaten Ersparnissen zusammensetzten.

Die Einhaltung dieses vorgenannten Wirtschaftsplanes sei durch die 10-jährige Leasingdauer mit Leasingvorauszahlung von 2.000.000,00 ATS im Jahr 1995 (= Eigenmitteleinsatz zu Beginn) und der ursprünglichen von vornherein vorgesehenen Anschaffung des Objektes im Jahre 2005 durch die Aufbringung von Eigenmitteln ernsthaft und mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit beabsichtigt gewesen. Dass es sich um einen langfristigen und vor allem einheitlichen Bewirtschaftungsplan von mindestens 35 Jahren (und nicht nur von 10 Jahren) handelte, ergebe sich doch schon alleine deshalb, weil eine Bewirtschaftung für nur 10 Jahre bei einem normalen Vermietungsverhältnis subjektiv und objektiv überhaupt keinen Sinn gehabt hätte und mit der Leasingvorauszahlung von 2.000.000,00 ATS im Jahr 1995 bereits ein – Schuldzinsen vermeidender – Eigenmitteleinsatz erfolgt sei, der knapp bei 20 % der Gesamtinvestition zu Leasingbeginn ausmachte und darüber hinaus auch mit der laufenden Leasingzahlung (Restwert Leasing) somit bis zum Ende des 10. Leasingjahres bereits eine Eigenmittelaufbringung im Ausmaß von 33 % (10 x 3,3 % in Höhe des kalkulatorischen Gebäudeabschreibung laut Leasingvertrag) der Gebäudekomponente erfolgt sei.

Anhand des gegenständlichen Bewirtschaftungsplanes liege unabhängig von der – durch die unerwartet eingetretenen Unwägbarkeiten – erfolgten Kündigung des Leasingvertrages auch keine „Änderung der Bewirtschaftung“ vor, da keine grundlegende Änderung des von vornherein beabsichtigten Bewirtschaftungsplanes eingetreten sei und auch im Wege der Leasingfinanzierung die sich rechnerisch ergebende Eigenmittelaufbringung im Ausmaß von 33 % der Gebäudekomponente iVm der ursprünglich für sich aus Eigenmittel vorgesehenen Anschaffung des Objektes nach der Leasinggrundmietzeit von 10 Jahren dagegenspreche-siehe auch Doralt der Liebhäbereiverordnung (tz. 475 und tz. 482 zu § 2 und VwGH 21.12.1999, 1995 / 14 / 0116, 2000, 215; 31.1.2001, 95 / 13 / 0032 und 0033 sowie SWK 29 / 2005 K09). Zur Frage der Fremdfinanzierung eines Vermietungsobjektes weise der Bw. auch auf die Ausführungen in einem Artikel von Dr. G. Kohler erschienen in der SWK 33 20. Lieferung 2005 (Punkt 2.3) hin, wonach in der Praxis eine überwiegende Fremdfinanzierung selbst auf 20 bis 30 Jahre als üblich anzusehen sei. In seinem Fall hätte sich bei Nichteintreten der gegenständlich unerwarteten und nicht mehr vermeidbaren Unwägbarkeiten (langfristiger Mieterausfall für Geschäftslokal) durch den beabsichtigten Kauf der Liegenschaft gegen Ende des Jahres 2004 die Gesamtverlustsituation nach rund 12 Jahren eindeutig aufgehoben. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.10.2004, 98 / 14 / 0126 werde betont, dass es einem Unternehmer freistünde, wie er seine Finanzierung gestalte. Die Behörde(Betriebsprüfung) irre ,wenn sie die von der bisher durch das Finanzamt Vöcklabruck

in alten Jahren anerkannten und konkreten Bewirtschaftungsart abweiche und im gegenständlichen Fall als Beobachtungszeitraum, in dem sich für die steuerliche Anerkennung einer großen Vermietung ein Gesamtüberschuss ergeben müsse, lediglich den Leasingzeitraum bis zum vertraglich vereinbarten Kündigungsverzicht des Leasingnehmers (Grundmietdauer), das wäre in seinem Falle nur ein Prognosezeitraum von 10 Jahren, für die Beurteilung der Vermietung aus der Einkunftsquelle gelten lassen könne. Desgleichen verkenne die Behörde die Rechtslage und Rechtsprechung, wenn die Behörde seinem oben genannten - vom Vermietungsbeginn an und ursprünglich langfristig vorgesehenen - Bewirtschaftungsplan infolge des vereinbarten Kündigungsverzichtes nunmehr weder grundsätzlich noch bis zum Ende der frühest möglichen Kündigung (Ende 2004) keinen anzuerkennenden Stellenwert zur Beurteilung der Vermietung als Einkunftsquelle beimessen könne.

In der rechtlichen Würdigung laut Besprechungsprogramm (wie auch in der Niederschrift vom 1.12.2005) werde seitens der Behörde behauptet, er hätte erst nach 10 Jahren nach Beginn der Betätigung sein wirtschaftliches Engagement entscheiden wollen. Dies sei eine falsche Darstellung seiner ursprünglichen Bewirtschaftungs- und Kaufabsicht, die er in jedem Gespräch sowie in dieser Berufung ausführlich dargelegt hätte. Darüber hinaus sei die Angabe in Punkt 1 der vorgenannten Würdigung laut Besprechungsprogramm unrichtig, da eine Kontrollrechnung zu diesem Punkt (Annahme einer Vollvermietung) entgegen der Behauptung der Behörde einen positiven Gesamtüberschuss innerhalb des Kalkulationszeitraumes von 35 Jahren im Ausmaß von 831.901,68 € ergebe. Zum Nachweis werde er eine Kontrollrechnung zur Betriebsprüfung anfügen Feststellung Punkt 1 der rechtlichen Würdigung. Er dürfe darauf hinweisen, dass ab dem 31. Jahr keine Gebäudekomponente mehr zum Ansatz kommen würde (siehe Detailfaktoren laut Leasingvertrag Seite 5) dies dürfte daher der Behörde bei ihrer Ermittlung entgangen sein.

Außerdem seien grundsätzlich jährliche Erhöhungen von 2 % durchaus realistisch und nicht wie die Behörde behauptet, als sehr optimistisch anzusehen. Die durchschnittliche Wertsicherung des VPI beweise dies eindeutig. Ferner seien die tatsächlichen Leasingraten in den ersten 10 Jahren infolge fallender Zinsen sogar niedriger gewesen, als die in der Prognoserechnung angeführten welche vom Kenntnisstand zu Beginn der Vermietung bzw. des Vertragsabschlusses erstellt worden seien. Weiters ginge nunmehr die Behörde in Folge des Kündigungsverzichtes in Verbindung mit ihrer Ausführung im Besprechungsprogramm (es liege „nur“ eine Kaufoption vor) auf die eingewendeten und ausführlich dargestellten Unwägbarkeiten (unvorhergesehene und schon längerfristiger Wegfall insbesondere in der Geschäftsmiete im Ausmaß von rund 38.000,00 € jährlich Basis 1995) unverständlicher Weise und entgegen den Liebhabereirichtlinien Abschnitt D Betätigungen mit Annahme einer

Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 Z 6.2) nicht ein. Treten aber durch unerwartete Umstände, wie hier Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses iVm mit unvorhergesehenen und entgehenden (in erheblichem Ausmaß) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges (hier innerhalb des Prognosezeitraumes von ursprünglich 35 Jahren bewirken, seien nach Pkt. 6.2 der Liebhabeirichtlinien diese Verluste für sich allein der Qualifizierung eine Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (siehe VwGH 3.7.1996 93 / 13 / 0171; 3.7.1996 92 / 13 / 0139 und Mag. B. R. in SWK Nr. 10/ 1.4.2004) und auch ertragsteuerlich zu berücksichtigen.

Aus den aufgrund der ursprünglichen Kenntnisse vorgelegten und auch von der Betriebsprüfung selbst erstellten Prognoserechnung für einen gesamten Beobachtungszeitraum von 35 Jahren sei eindeutig ein Gesamtüberschuss laut seiner Ermittlung bereits nach ca. 11 bis 12 Jahren (laut Betriebsprüfung zumindest nach 34 Jahren bei angenommener Reduzierung der Geschäftsmiete von 75 % gegenüber der bisher erzielten Miete) zu erwarten gewesen. Der unerwartete und dauerhafte Wegfall der Mieteinnahmen für das Geschäftslokal sei seines Erachtens weder als gewöhnliches Risiko noch als privates Motiv zur Beendigung der Vermietungstätigkeit anzusehen, da leider auf Dauer unter Außerachtlassung der entgehenden Einnahmen eine auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen fußende und einigermaßen ertragsorientierte Vermietung künftig kaum möglich gewesen wäre. Dieser Umstand sei ursprünglich nicht absehbar gewesen und habe seines Erachtens und nach der Literatur und der Rechtsprechung einkommensteuerrechtlich auf den Bereichen der Vermietung und Verpachtung als eine Vorerzielung eines Gesamtüberschusses eingestellte große Vermietung mit einkommensteuerrechtlicher Berücksichtigung des bisher aufgetretenen Verlustes anerkannt zu werden. Er verweise dazu insbesondere auf die Entscheidung des UFS Wien vom 14.9.2005, RV/2473-W/02.

Die nach der Kriterienprüfung gem. Punkt 11 der Liebhabeirichtlinien (§ 2 Abs. 1 Einkommensteuerverordnung) geforderten Voraussetzungen für die Qualifizierung der Vermietung als Einkunftsquelle würden bei der gegenständlichen Vermietung zumindest im überwiegenden Ausmaße wie folgt vorliegen:

Die Verluste seien in den ersten Jahren jährlich weniger geworden und seien steuerlich 1995 bis 1997 endgültig und 1998 bis 2003 zuerst vorläufig anerkannt worden. Der unerwartete und so lange andauernde und vor allem wesentlich im Mietausfall des Geschäftslokales sei keineswegs absehbar gewesen und auch durch trotz vieler Bemühungen nicht zu ersetzen gewesen. Aufgrund der ursprünglichen Prognoserechnungen hätte sich wie oben ausgeführt schon sehr früh (ca. 2005 / 2006), also zumindest innerhalb des 35-jährigen Beobachtungszeitraumes, ein Gesamtüberschuss in erheblichem Ausmaß ergeben (Berechnung bereits vorgelegt). Auch die Betriebsprüfung wäre selbst bei einem Mietausfall

von 75 %, was alleine schon eine Außerordentlichkeit bzw. eine nichtvorhersehbare Unwölbbarkeit darstellen würde und keinesfalls mehr als ein gewöhnliches Risiko eingestuft werden könne, zum Ergebnis gekommen, dass zumindest nach 34 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen wäre. Von der Betriebsprüfung werde eingewendet, er hätte durch den Abschluss eines Leasingvertrages mit Kündigungsverzicht auf 10 Jahre eine unübliche Bewirtschaftungsart gewählt, weil er dadurch eine vorzeitige Ausstiegsmöglichkeit ausgeschlossen hätte. Im gegenständlichen Fall habe aber die Leasinggesellschaft den Kündigungsverzicht des Leasingnehmers verlangt. Das sei eine Bedingung zum Zustandekommen des Vertrages gewesen, welche er mit Rücksicht auf die ursprünglich langfristige Einnahmenprognose als akzeptabel gefunden habe.

Nach einer Recherche beim Verband der Leasinggesellschaften in Wien teilte ihm dieser mit Schreiben vom 14.12.2005 mit, dass es bei Liegenschaftsleasing üblich sei, einen Kündigungsverzicht von mindestens 10 Jahren zu verlangen. Dies wurde ihm auch neuerlich von der Z.L. GmbH W. mit Schreiben vom 4. Jänner 2006 als übliche Vorgangsweise der Gesellschaft bestätigt. Die Vermietungen seien nach ortsüblichen Konditionen erfolgt. Diesbezüglich gäbe es auch seitens der Betriebsprüfung keine Einwände. Die Geschäftsflächen samt Wohnungen seien bekanntlich aus baulichen Gründen nicht teilbar. Für das Geschäftslokal inkl. Wohnung konnte jedoch bis zum Ende der Vermietungstätigkeit kein Mieter mehr gefunden werden, obwohl er sich darum nachhaltig bemüht hätte. Gerade in der Gstr sei die Vermietung sehr schwierig geworden; beim benachbarten Betriebs- und Geschäftsareal W seien Geschäftslokale frei gestanden und es habe überdies auch das Kundeninteresse massiv verloren, womit auch sein Vermietungsobjekt unerwartet und erheblich betroffen gewesen sei. Die Leasingaufwände usw. seien fremdüblich gewesen, da er keine günstigeren Konditionen erreichen habe können. Durch die Leasingvorauszahlung von 2.000.000,00 ATS habe sogar die Gesamtbelastung erheblich reduziert werden können. Die Leasinggesellschaft hätte seines Erachtens – entgegen der Ansicht der Behörde (Betriebsprüfung) – einer Vermietung des Geschäftslokales auch zu günstigeren Konditionen als bisher auch vor einem Kauf der Liegenschaft durch ihn zugestimmt. Es sei bekanntlich üblich, die Zustimmung der Leasinggesellschaft einzuholen, wobei diese nach entsprechenden Informationen Kontaktaufnahme üblicherweise auch erteilt worden wäre. Gerade dies habe aber die Behörde bezweifelt. Von besonderer Bedeutung und zur Untermauerung seiner obigen Vermietungsbemühungen weise er darauf hin, dass dieses Geschäftslokal samt Wohnung auch seitens der Leasinggesellschaft bis heute nicht vermietet hätte werden können und nach wie vor leer stünde. Zum Nachweis lege er eine Kopie des am 1. Jänner 2006 aufgenommenen Fotos mit der Hinweistafel von H in Linz, Südtirolerstraße, hin. Hätte die Leasinggesellschaft als grundbürgerlicher Eigentümer bisher selbst vermietet,

wäre sie aller Voraussicht nach dem selbem Schicksal hinsichtlich der unerwarteten und plötzlichen Unvermietbarkeit der Räumlichkeiten unterlegen. Im Ergebnis hätten die bei ihm eingetretenen Verluste jedenfalls zu steuerpflichtigen Einnahmen bzw. Gewinnen der Leasinggesellschaft geführt. Korrespondierend dazu, sei es daher legitim, die beim ihm keineswegs aus privaten Motiven entstandenen Verluste anzuerkennen, da es sich – über ein gewöhnliches Risiko eindeutig hinausgehende – Unwägbarkeit handle.

Infolge der bisherigen Einkommensteuerveranlagungen und Bescheidberichtigungen für die Jahre 1995 bis 2003 sei seines Erachtens iVm dem Erkenntnis des VwGH vom 23. Jänner 1996, 95 / 14 / 0137 1996, 551; Punkt 12.2 erster Satz Liebhabereirichtlinien davon auszugehen, dass das Finanzamt das konkrete Vorliegen einer Einkunftsquelle grundsätzlich bereits im ersten Betätigungsjahr 1995 zu überprüfen gehabt hätte und somit auch überprüft bzw. gewürdigt habe und aller Voraussicht nach in der Folge auch grundsätzlich – ohne der eingetretenen Unwägbarkeiten (unvorhergesehener Mietausfall) – anerkannt hätte. Der Einwand der Behörde im Zuge der Betriebsprüfung , die gesamten Verluste seit Beginn der Vermietung wären nicht zu berücksichtigen gewesen, stehen daher im krassen Widerspruch zur bisherigen Würdigung der Behörde sowie der Vorgangsweise bei den Veranlagungen zur Einkommensteuer 1995 bis 2003. Er sei der Auffassung, dass im Falle nachträglicher Änderung der Verhältnisse, wie die Geltendmachung der Kündigung des Leasingvertrages entgegen der ursprünglich geplanten Kaufabsicht nach 10 Jahren (oder auch z.B. im Fall einer Veräußerung, Schenkung und Erbschaft) und noch vor Erreichen eines Gesamtüberschusses , die bisher eingetretene bzw. auch die wegen Unwägbarkeiten zusätzlich eingetretenen Verluste grundsätzlich anzuerkennen sind, da er nicht beabsichtigte, die Vermietung von vornherein nach 10 Jahren wieder aufzugeben bzw. zu beenden (unter Hinweis auf VwGH vom 3. Juli 2003, 99 / 15 / 0017, 2003, 544, VwGH vom 23. Februar 2005, 2002 / 14 / 0024 sowie Doralt Tz. 560 zu LVO § 2). Der VwGH betone weiters, dass es auch der Annahme einer Vermietungstätigkeit nicht entgegen stünde, wenn z.B. das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines Gesamtüberschusses verkauft würde, VwGH 31. März 2004, 2003 / 13 / 0151). Eine vorzeitige Aufgabe des Vermietungsobjektes (vor Ablauf des Kündigungsverzichtes von 10 Jahren iVm mit den eingetretenen Unwägbarkeiten hätte zur Folge gehabt, dass per Saldo ein noch größerer Verlust zu verzeichnen gewesen wäre. Dies deshalb, weil neben der Zahlung der ausstehenden Leasingraten, die bis zum Ende der Grundmietzeit zugeflossenen Mieteinnahmen weggefallen wären, in diesem Ausmaß der wirtschaftlich und steuerlich relevante Gesamtverlust tatsächlich verminder werden konnte. Der Vorwurf der Behörde, warum er nicht schon früher aus dem Leasingverhältnis ausgestiegen sei, treffe ihn daher zu Unrecht. Noch dazu sei er bis zum letzten Moment

bemüht und interessiert gewesen, die freistehenden (unvermietbar gewordenen) Teile des Objektes einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung zuzuführen.

Die außerdem sicher gesamtwirtschaftlich verschlechterte Vermieterlage in V., die sich auch in verschiedenen anderen Bereichen bemerkbar machen würden, würden neben den bei ihm eingetretenen Unwägbarkeiten im Falle der Einstufung der gegenständlichen Vermietung als Liebhaberei zu einer vom Fiskus zusätzlichen Belastung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten führen, womit die Leistungsfähigkeit als Vermieter neben der wirtschaftlichen Belastung auch eine weitere steuerliche Belastung erfahren würde.

Unter den sich aber bis zur Kündigung tatsächlich ergebenden, bedauerlichen und unerwarteten Unwägbarkeiten blieb ihm keine andere Wahl, die Vermietung aus wirtschaftlichen Gründen frühestmöglich zu beenden, selbst unter ausschließlichem Eigenmitteleinsatz hätte unter diesen eingetretenen Umständen eine Weiterführung der Vermietung zu keinem Erfolg mehr geführt. Dies sei zwar außerordentlich zu bedauern, aber auch seitens der Finanzverwaltung seines Erachtens und unter Hinweis auf die Rechtsprechung und Literatur auf dem Gebiete der Einkommensteuer anzuerkennen. Im Lichte der obigen Ausführungen und im Sinne des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) als auch im Sinne der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse) seien seines Erachtens iVm den Bestimmungen des § 20 BAO die bisher erklärten Verluste aus der gegenständlichen Vermietung weder grundsätzlich von Beginn an noch infolge der ausschließlich als unvorhergesehene Unwägbarkeiten erfolgten Ausübung der Kündigung des Leasingvertrages mit Rückwirkung im Bereich der Einkommensteuer abzuerkennen. Die Prognoserechnung aufgrund der ursprünglichen Vermietungsverhältnisse sei bei Prüfungsbeginn unaufgefordert dem Betriebsprüfer übergeben worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei mit Mail des Betriebsprüfers zum 16. September 2005 zusätzlich eine Prognoserechnung mit einer Mietausfallkomponente und einer Instandhaltungskomponente verlangt worden, die sodann im Wege einer Ergänzung der ursprünglichen Prognoserechnung ebenfalls eingereicht worden sei. Dabei sei eine Mietausfallkomponente im Normalfall von rund 5 % (entspricht 3 Monate innerhalb von 5 Jahren) und eine Instandhaltungskomponente aufgrund der Generalsanierung des Leasinggebers von 3 % einbezogen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei die Vermietung in allen Jahren anerkannt worden. Die Festsetzung von Anspruchszinsen habe er auch neben den oben genannten Gründen unabhängig vom Ausgang des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 bis 2003 für unzulässig gehalten, da die Behörde bereits in Vorjahren bzw. bei Beginn der Betätigung die Verluste aus der Betätigung doch zum Anlass nehmen musste, im Zweifelsfall laut Liebhabereirichtlinien zu prüfen (VwGH 27. Jänner 2000, 97 / 15 / 0173). Unter Hinweis auf die gegenständliche Berufungsbegründung stelle er hiermit den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen

Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2003 und endgültige Veranlagung zur Einkommensteuer im Sinne der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie auf ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 bis 2003 sowie für den Fall, dass eine voll stattgebende Berufungsvorentscheidung nicht möglich erscheine, die gegenständliche Berufung sofort an den „Unabhängigen Finanzsenat in Linz“ zur Entscheidung über die Berufung **durch den gesamten Berufungssenat** gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und zur **Durchführung einer mündlichen Verhandlung** gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO vorgelegt werde.

Gleichzeitig stelle er den Antrag, die mit der Berufung angefochtenen Abgabenfestsetzungen laut Buchungsmitteilungen vom 16. und 20. Dezember 2005 im Gesamtbetrage von €139.466,89 bis zur Erledigung des gegenständlichen Berufungsverfahrens nach § 212a BAO auszusetzen, weil er der Auffassung ist, dass diese Abgabennachforderungen im Zuge der Berufungserledigung durch Stattgabe wiederum zur Gänze wegfallen würde.“

Der Schriftsatz **der V GmbH vom 14. Dezember 2005** lautet wie folgt:

„ Sehr geehrter Herr Mag. L!

Gerne bestätigen wir Ihnen, dass bei den üblicher Weise in Österreich abgeschlossenen langfristigen gewerblichen Immobilienleasingverträgen typischerweise der Leasingnehmer für einen bestimmten Zeitraum auf die Kündigung verzichtet und innerhalb dieses Kündigungsverzichtszeitraumes eine Kündigung seitens des Leasingnehmers daher grundsätzlich ausgeschlossen sei.

Kompetenzcenter Leasingleitung

Betriebswirtschaft und Steuern

I in W.

Mit besten Grüßen der Verband der österreichischen Leasinggesellschaften

i.V. Generalsekretärin B. J.“

Das Schreiben der Z.L. GmbH an die Firma des Bw. vom 4. Jänner 2006 lautet wie folgt:

„Bezugnehmend auf Ihre Anfrage vom 29. Dezember 2005 gerichtet an Herrn Mag. Wi (BHCA AG) dürfen wir Ihnen mitteilen, dass der Leasingvertrag auf unbestimmte Zeit mit einseitigem Kündigungsverzicht abgeschlossen worden ist und es sich hierbei um einen Leasingvertrag handelt, wie er üblicherweise abgeschlossen werde. Eine vorzeitige Kündigung eines derartigen Leasingvertrages sei grundsätzlich nicht vorgesehen. Der Kündigungsverzicht ist in der Regel auch mit dem Kalkulationszeitraum ident. Hinsichtlich Ihres Ansuchens um Übersendung von Vordrucken, bitten wir um Verständnis, dass wir Ihnen Vertragsformulare

aus geschäftspolitischen Gründen nicht zur Verfügung stellen könnten. Wir hoffen, Ihnen mit diesen Ausführungen gedient zu haben und verbleiben

Mit freundlichen Grüßen

ZL"

Ein **Aktenvermerk vom 28. April 2006** des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck lautet wie folgt:

„Der Sachverhalt zum gegenständlichen Prüfungsfall wurde am 29. März 2006 in einem Telefongespräch mit Mag. G, Autor des Buches „Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis“ eingehend besprochen. Dabei sei erörtert worden, dass zur Beurteilung, ob die Suche nach einem neuen Mieter des Geschäftslokales auch im gesamten Bewirtschaftungszeitraum ausreichend intensiv unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamtentwicklung (geringere Nachfrage – daher üblicher Weise nur geringe Miete durchsetzbar) erfolgt sei, noch Ermittlungen zu erfolgen hätten. Sollte sich daraus herausstellen, dass die diesbezüglichen Bemühungen nicht bis zu letzt in vollem Umfang aufrecht erhalten würden, wäre zumindest ab dem Zeitpunkt der Reduzierung von Liebhaberei auszugehen. Sollten die Schwierigkeiten bei der Nachmietersuche durch mangelnden Einsatz bedingt sein, könnte jedenfalls auch nicht das Vorliegen einer Unwägbarkeit eingewendet werden, zumal der Mieterausfall Teil des gewöhnlichen Risikos bei Vermietungsobjekten sei. Die Annahme von Liebhaberei von Beginn an, könnte nur aufrecht erhalten werden, wenn die Einstellung der Vermietung privat veranlasst gewesen wäre, was z.B. auch bei Einstellung infolge zwar positiver aber subjektiv zu geringere Rendite der Fall gewesen sei. Zur Erhebung des unternehmerischen Bemühens wurde am 4. April 2006 ein Mängelbehebungsbescheid ausgestellt. Die Beantwortung erfolgte mit am 19. April 2006 eingelangten Schreiben. Im Wesentlichen sei demnach das Objekt in den Jahren 1998 und 1999 unentgeltlich (Kulanz) von einem bekannten Makler betreut worden, worüber es aber keinerlei schriftliche Vereinbarung gäbe. Darüber hinaus sei ein Plakat beim Geschäftslokal angebracht worden und es sei per Mundpropaganda nach Mietern gesucht worden. Demnach erfolgten zumindest nach 1999 keine Zeitungsinserate oder Ähnliches, somit auch keine Hinweise auf besonders günstige Mieten oder Ähnliches. Überhaupt ließe sich der Abgabepflichtige die Suche nach einem Nachmieter nichts kosten... Aus seiner Sicht ist dieses „Bemühen“ überraschend bescheiden gewesen und entspreche nicht dem Engagement, dass man erwarten würde, wenn jemand mit Nachdruck unbedingt einen Mieter finden wollte und es sei somit auch in Summe nicht geeignet, eine echte Unwägbarkeit zu beweisen. Hingegen sei zu erwähnen, dass laut eigener Besichtigung die Lieferantenzufahrt sehr beengt und mit größeren LKW nur erschwert benützbar gewesen sei. Dieser Umstand beeinträchtige mit Sicherheit die

Vermietbarkeit des Objektes und es sei von Beginn an erkennbar gewesen, könne aber deshalb nicht als Unwägbarkeit gewertet werden, sondern müsste bei entsprechender Sorgfalt (erhöhtes Mietausfallwagnis) bei der Überlegung, sich als Leasingnehmer und später als Eigentümer zu betätigen berücksichtigt worden sein. Auch das in der Berufung vorgebrachte und in der Mängelbehebung wiederholte Argument, der Abbruch der Vermietung (= Ankauf erfolgt nicht nach 10 Leasingjahren) hätte weitere Verluste verhindert und sei daher als Verbesserungsmaßnahme zu werten, sei nicht schlüssig. Gerade beim Umsetzen des ursprünglichen Planes (= Ankauf des Leasingobjektes nach 10 Jahren mit Eigenkapital) hätte sich auch ohne künftige Mieteinnahmen aus dem Geschäftslokal eine sofortige Ergebnisverbesserung von rund 5.000,00 € jährlich ergeben (Mieteinnahmen aus den vier Wohnungen abzgl. Werbungskosten inkl. Afa). Nach Lage des Sachverhaltes sei die Vermietung eingestellt worden, weil sich herausgestellt habe, dass sich die ursprünglich hohe Renditewartung nicht erfüllen lassen könnte, da sich einerseits die Gesamtsituation der Wirtschaft (gewöhnliches Risiko) verschlechtert habe und andererseits die Attraktivität des Geschäftslokales zu optimistisch eingeschätzt würde (Kaufmännische Sorgfaltspflicht). Da somit private Gründe (siehe oben) ohne wirtschaftliche Notlage für die Einstellung maßgeblich gewesen seien, sei auch weiterhin von einem abgeschlossenen Zeitraum mit Liebhaberei von Beginn an (im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten) auszugehen, weshalb der Fall im Sinne des diesbezüglichen Antrages in der Berufung an den UFS vorgelegt wird.

Im Rahmen der Erörterung des Berufungsfalles zwischen den beteiligten Personen wurde Folgendes vorgebracht:

Einleitend wird festgehalten, dass von der steuerlichen Vertretung der Antrag auf Durchführung des gesamten Berufungssenates sowie mündlicher Verhandlung gestellt wurde und diese Anträge nach wie vor aufrecht sind.

Außer Streit gestellt wird von den Parteien, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine „**große Vermietung**“ (**entgeltliche Gebäudeüberlassung**) handelt.

Zweck der heutigen Erörterung beim Referenten ist die Klärung von Sachverhaltsfragen bei der gegenständlichen, im Jahre 2004 beendeten Vermietungstätigkeit (geleastes Mietobjekt, Gst). Dabei wird vor allem 3 Bereichen besonderes Augenmerk geschenkt:

- A)** Angaben zum Mietobjekt /Lage des Gebäudes Vermietungsbereich ab 1994, Nähere Umstände zum Ausfall des Hauptmieters 1998, Suche nach einem Nachfolgemietner
- B)** Umstände, die zur Einstellung der Vermietungstätigkeit führten (Kündigung des Immobilienleasingvertrages im Jahre 2004)
- C)** Prognoseberechnung /Soll /IST/Vergleich

Die steuerliche Vertretung wird eingeladen, folgenden Fragenkatalog zu beantworten:

Zu A) 1. Lage des Gebäudes- Anzahl der Wohnungen/ Größe der Wohnungen bzw. des Geschäftlokales

Steuerliche Vertretung: „Die Gmstr liegt ca. 5 Min. vom Zentrum entfernt. Es gibt in diesem Bereich ein geringes Angebot von Parkplätzen für Geschäftslokale, obwohl sich Geschäftslokale in der nahen Umgebung befinden. Die Nutzfläche des konkreten Geschäftslokales im Erdgeschoß des Gebäudes beträgt 230 m². Wie groß die Nutzfläche der anderen Geschäftslokale ist, ist mir im Detail nicht bekannt. Die Straßenfront zur Gmundner Straße ist relativ schmal und das Gebäude zieht sich sehr länglich“.

Der Teamleiter weist auf einen im Arbeitsbogen vorhandenen Lageplan des Gebäudes hin.

Über zwei Geschosse verteilt liegen je zwei Wohnungen. Der Teamleiter weist daraufhin, dass die Wohnungen keine Eigentumswohnungen darstellen. Übereinstimmend wird von den Parteien festgehalten, dass es sich beim gegenständlichen Mietobjekt um ein so genanntes Zinshaus handelt. Bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung wurde dieser Punkt nicht abgehandelt (ob die Mietverträge dem MRG unterliegen).

Wirtschaftstreuhänder Scheichl ergänzt, dass das MRG im konkreten Fall anwendbar sein müsste. Die Zufahrt befindet sich hinter dem Gebäude ostseitig. Diese Zufahrt wird vom Pkw für Wohnungen (Abstellplätze) und für Lieferanten genutzt.

Der Teamleiter führte aus, dass die Lieferantenzufahrt sehr schwer nutzbar gewesen sei. Insbesondere bei größeren Fahrzeugen wie LKWs zeigte sich dies. Anlässlich eines Ortsaugenscheins beim Gebäude konnte dieses über Befragen der Nachbarn festgestellt werden. Für Pkws sei die Zufahrt sehr wohl geeignet.

2. Auf Vorhalt des Schriftsatzes vom 28.2.2000 –Überangebot von Wohnungen in Vöcklabruck/Schwierigkeiten bei der Vermietung

Die steuerliche Vertretung weist auf die **Lage am Immobilienmarkt** (Möglichkeiten der Vermietung waren infolge des Überangebotes und geringer Nachfrage im Raum V. begrenzt).

3. Ausfall des Hauptmieters im Jahre 1998 /Nähtere Umstände

Der Hauptmieter war die Firma D GmbH, welche Branche?

Es muss sich bei diesem Mieter um ein Tochterunternehmen der Firma K gehandelt haben. Dieser Mieter wurde vom Vorleasingnehmer übernommen. Frau KM übernommen. Ich weiß nicht, warum der Vorleasingnehmer aus dem Leasingvertrag ausgestiegen ist. Aus dem

Mietvertrag habe ich noch in Erinnerung, dass eine Leasingdauer von 25 Jahren vereinbart worden sei.

Der Ausfall des Hauptmieters im Jahre 1998 war nicht vorherzusehen. Beim Mietentgelt von 43.776,00 S ohne Betriebskosten ist von einem fremdüblichen angemessenen Mietzins auszugehen. Im März 1998 wurde der Mietvertrag mit der Firma Daisy aufgelöst. Die Ursache ist nicht bekannt. Ab diesem Zeitpunkt wurden Vermietungsbemühungen wie folgt unternommen:

Es wird auf die Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2006 hingewiesen sowie auf die Berufungsschrift und ergänzend ausgeführt, dass Herr Kn, beschäftigt bei der Lebenshilfe (nunmehr bei der v. V.), bekannt gegeben hat, dass sich die Lebenshilfe V. für das Geschäftslokal interessiert habe, dieses Projekt jedoch wiederum aufgegeben hat.

Wurde das Geschäftslokal einem Makler übergeben?

Steuerliche Vertretung: „Es wurden mit dem ehemaligen Vermittler, Herrn L.M., persönliche Gespräche geführt mit den Zielen, das Geschäftslokal zu vermieten. Schriftliche Vereinbarungen gibt es nicht. Es wurden keine Inserate zwecks Vermietung geschaltet. Deswegen nicht, weil die Hausverwaltung eingeschaltet war. Die Geschäftszentren wurden eher an der Peripherie errichtet. Der Wirtschaftstreuhänder weist auf einen Artikel in der amtlichen Wiener Zeitung vom 24. August 2005 hin (Kopie). Weiters wird auf einen noch beizubringenden Bericht in der Fernsehsendung ORF 1 hingewiesen. Eine diesbezügliche Stellungnahme wird noch nachgereicht. Die Nachfrage beim konkreten Objekt (Geschäftslokal) ist sehr gering gewesen, dies sieht man auch dadurch, dass verschiedene Mieter das Zentrum in Richtung Peripherie Vöcklabrucks verließen. Teamleiter Moser ergänzt, dass die Firma Ho vor Jahrzehnten im Nachbarbereich des Geschäftslokales Räumlichkeiten mietete, dies aber mit dem konkreten Fall (Berufungszeitraum) nichts zu tun habe. Weiters wurde von der steuerlichen Vertretung eine Kopie vorgelegt, aus der hervorging: „Zu vermieten www.hausundgrund.at.“ Dieses sei im Zugangsbereich des Geschäftslokales aufgehängt worden. Rechts davon befindet sich der Eingang zu den Wohnungen des Mietobjektes. Diese Kopie stammt vom 3. Juli 2007.

4. Warum wurde nicht auf den Markt reagiert/ Vermietung zu niedrigerem Mietpreis?

Steuerliche Vertretung: Es sei alles unternommen worden, was möglich gewesen wäre.

5. Werbungskostenüberschüsse/kein einziges positives Jahr im abgeschlossenen Zeitraum.

Referent: Es sei im Zeitraum 1994 bis zum Jahre 2004 ein negativer Werbungskostenüberschuss entstanden. Kein einziger positiver Jahresüberschuss sei angefallen.

6. Festgehalten wird, dass die Jahre **1994, 1995, 1996 und 1997** erklärungsgemäß als Einkunftsquelle veranlagt wurden.

WTH Scheichl ergänzt in diesem Zusammenhang, dass die Behörde erster Instanz diese Verluste anerkannt hat.

ZU B) Beendigung der Vermietungstätigkeit:

Motivation zur Beendigung/Einstellungsgrund bzw. gründe

WTH Scheichl:

„Die Bemühungen um einen Nachfolgemiete waren ernsthaft und nachhaltig (Hausverwaltung Aic , Mundpropaganda). Das Geschäftslokal incl. angeschlossener Wohnung ist bis heute (Erörterungszeitpunkt) von der Leasinggesellschaft nicht vermietet. Dies zeigt, dass die Vermietung auch von einem „Spezialisten“ nicht möglich war. Durch die nach Ablauf der Grundmietzeit früheste mögliche Kündigung wurde eine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme im Sinne der Vermeidung weiterer Verluste gesetzt. Die Beendigung war nach Ansicht der steuerlichen Vertretung keinesfalls privat bedingt (Unwägbarkeit im Sinne des Ausfalles eines Hauptmieters nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Berufungsschrift) und den ernsthaften, letztlich leider erfolglos gebliebenen Bemühungen um Vermietung an einen Nachmieter).

Es war zu Beginn nicht erkennbar, dass sich die Vermietung des Geschäftslokales so negativ entwickelte“.

Zu C) Prognoserechnung(vor allem „berichtigte Kontrollrechnung zu BP“)

Soll/Zahlen

		ATS	€
1994	Verlust	- 37.001	- 2.688,97
1995	Verlust	- 323.477,9	- 23.508,06
1996	Verlust	- 254.012,7	- 18.459,83
1997	Verlust	- 240.700,5	- 17.492,39
1998	Verlust	- 227.122,0	- 16.505,61
1999	Verlust	- 213.272,0	- 15.499,08
2000	Verlust	- 199.144,9	- 14.472,43

2001	Verlust	-184.735,4	- 13.425,25
2002	Verlust		- 12.339,59
2003	Verlust		- 11.249,73
2004	Verlust		- 7.448,08
BEENDIGUNG durch Kündigung des Leasingobjektes			
			Euro
2005 positives Jahresergebnis			7.129,80
2006			8.286,36
2007			9.466,06
2008			10.669,35
2009			11.896,7
2010			13.148,6
2011			14.425,54
2012			15.728,02
2013			17.056,55
2014			18.411,64
2015			19.793,84
2016 positiver Gesamtüberschuss lt. Prognose (Blg.2) 14.127,14 €)			21.203,69
2017			22.641,73

2018			24.108,53
2019			25.604,67
2020			31.894,49
2021			33.546,35
2022			35.231,24
2023			36.949,83
2024			47.152,55
(= 30.Jahr)			357.349,58
Totalüberschuss			

Die Ziffern lt. Prognose decken sich nicht mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnissen (siehe Feststellungen der Betriebsprüfung über die Verluste betreffend die Jahre 1998 bis 2003).

	ATS
1998	492.805,23
1999	713.747,59
2000	832.504,66
2001	763.738,75
	Euro
2002	52.331,51
2003	45.099,70

Die Ausführungen des **Teamleiters des Finanzamtes** werden wie folgt zusammengefasst:

Es wird auf den Aktenvermerk vom 28. April 2006 hingewiesen und die dort geschilderte Position wiederholt (Erkennbarkeit der schlechten Lage des Objektes, Lieferantenzufahrt bescheidenes Engagement hinsichtlich Vermietung). Der Ankauf des Objektes und die Vermietung in der Folgezeit hätte einen positiven Überschuss gebracht. Eine wirtschaftliche Notlage zur Beendigung der Vermietung sei nicht vorhanden gewesen. Herr Scheichl führt aus, es handle sich um einen wirtschaftlichen Notausstieg aus dieser einheitlichen

Leasingfinanzierung mit Kaufabsicht nach 10 Jahren und Wirtschaftlichkeitsprinzipien seien auch in der Liebhaberei immer wieder geboten und von der Judikatur anerkannt worden. Der Akt der Leasinggesellschaft wurde bisher nicht in die Überlegungen einbezogen. Er weist auf einen Artikel in einer deutschen Wirtschaftsprüfungszeitschrift hin, wonach die restlichen Werbungskosten bis zum frühest möglichen Ausstieg anzuerkennen seien. Dieser Artikel werde nachgereicht. Hinsichtlich Prognoserechnung wird auf die vorgelegten Unterlagen hingewiesen. Bemerkt wird, dass der Zeitpunkt des Vermietungsbeginnes relevant sei und keine Ex-Postbetrachtung für die ursprüngliche Prognoserechnung anzuwenden sei.

Ergänzungen WTH Scheichl: Es wird auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung hingewiesen. Eine gegenteilige Darstellung wurde in die Berufungsschrift eingebaut. Diese Darstellung wird nach wie vor aufrechterhalten.

Im ergänzenden Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 12. Juli 2007, der der Abgabenbehörde I. Instanz in Wahrung des Parteiengehörs übermittelt wurde, führte die steuerliche Vertretung im Wesentlichen Folgendes aus:

Auf ein noch nachträglich eingeholtes Schreiben des Hrn. Kn (VKB) werde hingewiesen. Sogar am Stadtplatz in V. stehe in der doch relativ großen „De.-Passage“ die Geschäftsfäche im 1. Obergeschoß (früher Modehaus De. , dann KI) schon längere Zeit leer. Treu und Glauben sei verletzt, weil die Jahre des Berufungszeitraumes (Liebhaberei) anders als die Vorjahre (Einkunftsquelle) behandelt wurden. Umsatzsteuerlich sei immer eine nachhaltige Tätigkeit angenommen worden. Der gewählte Bewirtschaftungsplan sei nicht ungewöhnlich. Gestaltungsmisbrauch im Sinne des § 22 BAO liege nicht vor. Leasingkonstruktionen gebe es auch im öffentlichen Bereich. Vermietungsbemühungen seien im Verfahren ausführlich dargelegt worden (Hinweis auf ein Schreiben des Hrn. Kn , VKB, frühere, aber auch ein aktuelles Foto sei beigeschlossen). Die Zufahrt zum Gebäude sei in den Jahren zuvor auch von LKWs benutzt worden. Die gesetzten Wiedervermietungsbemühungen seien ausreichend. Weitere Verluste seien vermieden worden. Die Reaktion auf die eingetretene Unwägbarkeit (unerwarteter Mieterausfall) sei zeitgerecht gesetzt worden. Tendenziell sei die Vermietbarkeit von Objekten immer schlechter geworden, weil Einkaufszentren und riesige Shoppingcenter am Stadtrand gebaut werden .Dies führte zu immer mehr leerstehenden Objekten in der Stadt. Feststellungen der Behörde, wie lange ein Objekt leer stehen müsse, wie hoch der Mietausfall sein müsse, um als Unwägbarkeit zu gelten, seien nicht getroffen worden. Der durch die Absicht der Einkünftezielung begründete Veranlassungszusammenhang wirke fort (Hinweis auf österr. und deutsche Literatur sowie Rechtsprechung). Der (Not-) Ausstieg aus der Vermietung ohne Ausübung der Kaufoption sei wirtschaftlich sinnvoll gewesen, weil weitere Verluste vermieden worden seien. Es werde daher das Ersuchen gestellt, die Abgabenbehörde I. Instanz nochmals zu einer Stellungnahme einzuladen.

In der **Stellungnahme vom 22. Oktober 2007** führte die Abgabenbehörde I. Instanz im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Absicht, das Objekt bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses fortzuführen, sei zu Beginn der Vermietungstätigkeit der Abgabenbehörde gegenüber nicht offengelegt worden. Dies hätte auch zu Beginn der Vermietung durch eine verbindliche Kaufabrede dokumentiert werden müssen. Die Kaufoption sei aber geheim gehalten worden. Die Variante, aus dem Vertrag nach Ablauf der 10-jährigen Mindestbindungszeit auszusteigen, sei als eine den übrigen Varianten (Kaufvariante bzw.- Leasingfortführungsvariante) mindestens gleichberechtigte Variante gegenüberzustellen. Diese Variante habe auch den Vorteil, dass sie tatsächlich eingetreten sei. Die Behauptung, man habe zu Beginn der Betätigung ein Auslaufen der Vermietung schon nach 10 Jahren gar nicht ins Auge gefasst, sei daher als Versuch einer so genannten rückwirkenden Gestaltung von Sachverhalten in keinem Fall zu berücksichtigen. Die Angaben des Bws. wollten Glauben machen, dass nichts Anderes als eine Fortführung über die 10 Jahre hinaus, also jedenfalls bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses beabsichtigt gewesen sei. Im konkreten Fall liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in dem ausschließlich Verluste angefallen seien. Bei derartigen Fällen könne eine Einkunftsquelle nur dann angenommen werden, wenn entweder Unwägbarkeiten vorliegen oder keine privaten Motive für die Beendigung der Vermietungstätigkeit gegeben seien.

Mit Gegenäußerung vom 27. November 2007 wurde von der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Es seien nicht „diverse“, sondern nur eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Die Gesamt-Überschuss -Erzielungsabsicht sei zu Beginn der Vermietung vorgelegen – beruhend auf einem auf 35 Jahre ausgerichteten Bewirtschaftungsplan. Diese Prognoserechnung sei nur noch um eine Reparatur- und Mietausfallkomponente ergänzt worden. Nach der Liebhabereiverordnung 1993 gelte als absehbarer Zeitraum ein solcher von 25 bzw. 28 Jahren. Ein Gesamtüberschuss sei nach der gegenständlichen Prognoserechnung bereits im 22. Jahr erreicht. Bei 25 Jahren beläufe sich der prognostizierte Gesamtüberschuss auf 86.482,06 €. Die in der Praxis für diesen Vermietungsfall anzuwendende Richtlinie des BMF zur Liebhabereibeurteilung 1997, AÖF 1998/47, sehe im Pkt. 1.3.2 „weiterhin“ einen zugrunde zu legenden Kalkulationszeitraum von 35 Jahren vor. Auf ein Schreiben des Leasingverbandes vom 14.12.2005 werde hingewiesen (einheitliche Finanzierungsabsicht). Es sei eine Leasingvorauszahlung von ATS 2.000.000,- zu leisten gewesen. Trotz unvorhergesehener erschwerter Umstände sei es nach 10 Jahren zu einer Eigenmittelaufbringung von rd. 33 % gekommen und wäre im Falle einer Ausübung der Kaufoption schon nach 10 Jahren mit 100 % Eigenkapital ausfinanziert gewesen. Eine Bewirtschaftung von nur 10 Jahren hätte

subjektiv und objektiv überhaupt keinen Sinn gehabt. Der Kauf des Objektes lt. Schreiben der Leasingfirma sei noch im Jahre 2003 beabsichtigt gewesen. Die Behauptung, die Kaufoption sei geheim gehalten worden, stimme nicht. Diese sei vielmehr Bedingung für den Einstieg in die Vermietungstätigkeit gewesen. Auf das noch aufgefundene und per Fax an das Steuerbüro Achleitner & Partner, z.H. HrnHA (bereits 2005 verstorben) übermittelte Musterschreiben (Fax Datum 25.10.1994) der Bank xy Leasing werde hingewiesen, welches damals von KR Ha handschriftlich noch zur weitaus besseren Absicherung der Ausübung der Kaufoption telefonisch ausverhandelt und auch ausgebessert worden sei. Es existiere auch noch ein Aktenvermerk von KR Ha vom 21.11.1994, der ebenfalls noch ausfindig gemacht worden sei. Die endgültige Kaufoption sei Hrn. Ha mit Schreiben vom 14.6.1995 übermittelt worden, worin zu Gunsten des Hrn. Bw. u.a. auch innerhalb des Annahmezeitraumes von 3 Monaten neben einer Überbindung seiner Rechte im Falle von gesellschaftsrechtlichen Veränderungen innerhalb der Firmengruppe der Bank xy, der Aufnahme einer Verpflichtungserklärung sowie der Kaufoption gegenüber seinem Rechtsnachfolger zugestimmt worden sei. Die Kaufoption (sodann ohne Datum) sei dem Prüfer in Kopie übergeben worden. Die vom Finanzamt angenommene 3. Variante nehme auf die objektiven und subjektiven Elemente des angestrebten Bewirtschaftungsplanes in keiner Weise Rücksicht. Der Bw. sei ein voll im Wirtschaftsleben stehender Unternehmer. Bis kurz vor tatsächlicher Beendigung habe er sich durch Anschlag eines Plakates am Geschäftslokal sowie durch oftmalige Mundpropaganda und auch unter Zuhilfenahme eines bekannten Maklers sowie der Hausverwaltung Immobilien Ai angemessen um eine Wiedervermietung bemüht. Vermittlungskosten seien mangels eines fehlenden Nachmieters nicht entstanden und würden in der Praxis üblicherweise nur dem Mieter angelastet, weshalb ihm selbst mit der Suche keine Kosten entstanden seien. Das Plakat – „Geschäftslokal zu vermieten“ sei unübersehbar gewesen. Die Auffassung des Finanzamtes, das Objekt wäre wieder leichter vermietbar gewesen, wenn beispielsweise die Geschäftsfläche im Erdgeschoß adaptiert worden wäre, sei nicht haltbar. Kurz vor Leasingbeginn sei das Gebäude adaptiert worden. Ein derart langer Zeitraum des fehlenden Nachmieters sei als Unwägbarkeit zu qualifizieren. Im Report vom 7.8.2007 sei über enormen Probleme mit den Auslagerungen von Geschäftsflächen an den Ortsrand berichtet worden. Bei der Liebhabebeurteilung dürften von „außen“ kommende Ursachen (langjähriger Mietausfall) für einen fehlenden wirtschaftlichen Erfolg nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen angerechnet werden (VwGH 16.05.2007, 2002/14/0083, in SWK 1.10.2007, S 1111). Ein von vornehmerein bestehender Gesamtplan sei zu berücksichtigen (VwGH 14.12.2006, 2003/14/0022, ÖStZB 16.07.2007). Eine Variante „zur Unzeit“ liege nicht vor. Ein ertragsteuerlich begründeter Abbruch der Vermietungstätigkeit liege nicht vor. Es werde daher

die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Stattgabe der gegenständlichen Berufungen beantragt .

In der Folge nahm der steuerliche Vertreter Akteneinsicht in den **Aktenvermerk vom 28.4.2006** und übernahm eine Ablichtung desselben. Dem Antrag des steuerlichen Vertreters vom 12.07.2007 (S 6, 2. Zeile des Antrages) wurde damit entsprochen.

Mit **E-Mail vom 30. November 2007** wurde weiters von der steuerlichen Vertretung ausgeführt:

Die der Berufung beigelegte Berechnung stelle eine „Kontrollrechnung zur BP-Feststellung „ dar (s. auch 3. Absatz ,S 6 der Berufung), wonach es nur darum gegangen sei, der Behörde zu widerlegen, dass auch bei Ausfinanzierung über 30 Jahre durch Leasing (dieser Zeitraum sei vom Finanzamt u.a. frei gewählt worden) innerhalb eines Prognosezeitraumes von 35 Jahren ein Gesamtüberschuss verbleibe. Jene Prognoserechnung, welche der Bewirtschaftungsabsicht und dem Bewirtschaftungsplan zu Vermietungsbeginn entspreche, sei bereits bei der Beginn der Betriebsprüfung übergeben worden (S. 11 der Berufung); diese müsste sich im Steuerakt befinden und werde sicherheitshalber nochmals als Anlage übersendet. Diese Prognoserechnung basiere bekanntlich auf einem Kauf der Liegenschaft nach 10 Jahren und sei mit einer Mietausfallskomponente und Reparaturkomponente ausgestattet und weise per 2019 einen Gesamtüberschuss von € 759.664,06 auf.

In der am **5. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens des Bws. ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Bei Zugrundelegung des Ankaufes des geleasten Objektes nach 10 Jahren (s. Beilage 1 der Berufungsentscheidung) hätte sich bereits im Jahre 2007 ein positiver Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben.

Die dann von der steuerlichen Vertretung abgegebene „Kontrollrechnung zur Betriebsprüfung“ (vgl. Beilage 2 der Berufungsentscheidung) sollte nur aufzeigen, dass sich bei Fortsetzung der Leasingvariante ein positiver Totalüberschuss im Jahre 2016, also im 22.Jahr,ergeben hätte. Farbfotografien von leerstehenden Objekten im Stadtzentrum von Vöcklabruck wurden vorgelegt. Das Objekt sei auch noch heute unvermietet. Der Bewirtschaftungsplan sei langfristig angelegt gewesen. Es sei wirtschaftlich vernünftig , bei einer ursprünglichen Renditeerwartung von 6-8 % und einer späteren von nur mehr 1-1,5 % aus dem Objekt auszusteigen. Jedenfalls sei kein privates Motiv zur Beendigung vorgelegen. Nochmals wurden die Vermietungsbemühungen und Verbesserungsmaßnahmen betont. Das Problem der Auslagerung von Objekten hin zum Stadtrand wurde durch Hinweise auf eine ORF- Fernsehsendung vom 7. August 2007 und auf Presseberichte erläutert. Es sei mit dem Objekt

ein ordentliches Vermietungsobjekt geschaffen worden, mit dem man Mieteinnahmen erzielt hätte.

Die Amtspartei führte in der mündlichen Verhandlung ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Eine Prognoserechnung habe der Bw. zu Beginn nicht vorgelegt. Die erstellte Planungsrechnung, das Objekt nach Ablauf von 10 Jahren zu erwerben, sei nicht offen gelegt worden. Erst kurz vor Beendigung der Vermietung sei die Tatsache der beabsichtigten Veräußerung der Abgabenbehörde I. Instanz mitgeteilt worden. Die Betriebsprüfung habe die Leasingvariante bei reduzierter Miete durchgerechnet und festgestellt, dass sich innerhalb des prognostizierten Zeitraumes von 35 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben hätte. Das Motiv für die Beendigung sei sehr wohl privat bedingt gewesen, da sich die erhoffte Renditeerwartung nicht erfüllt habe. Die Verlagerung der Mietangebote vom Stadtzentrum in die Peripherie sei eine normale wirtschaftliche Entwicklung. Bei Planabweichungen trage aber der Bw. das steuerliche Risiko. Abschließend wurde auf die Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz vom 22.10.2007 verwiesen.

Auf die gleichzeitig mit dieser Berufungsentscheidung zugestellte Verhandlungsniederschrift vom 5.12.2007 wird verwiesen (Beilage 3).

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs. 2 leg. cit. normiert :

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Verordnung zur Liebhaberei:

Die **Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 358/1997**, normiert betreffend **entgeltlicher Gebäudeüberlassung** durch „**große Vermietung**“) in § 2 Abs. 3 Folgendes:

Abs. 2 (gemeint „Anlaufzeitraum“) gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist, in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als

absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 8 der zitierten Verordnung normiert in dessen Abs. 3:

... und **§ 2 Abs. 3 in der Fassung der Verordnung BGBI. II Nr. 358/1997** sind auf entgeltliche Gebäudeüberlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubarer Zeitraum) **nicht vor dem 14 . November 1997 begonnen hat.**

Doralt führt dazu im Kommentar zum EStG 1988, 8. Auflage, unter Tz 522 f zu § 2 unter der Überschrift „**Rechtslage bei vor 14.11.1997 begonnenen großen Vermietungen**“ Folgendes aus:

„Bei Vermietungen, die **vor der Änderung der LVO durch BGBI II 1997/358** begonnen wurden, war bei der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) geplant war, sich in einem „angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen üblichen Kalkulationszeitraum“ verhielt (Pkt. 12 .2. LiebErl). Hinsichtlich der Zeitrelation bestand keine exakte zeitliche Vorgabe, sie war dann „angemessen“, wenn innerhalb des“ üblichen Kalkulationszeitraumes“ voraussichtlich ein Gesamtüberschuss zu erwarten war oder sich nur infolge von Unwägbarkeiten (vgl. Tz 365ff) nicht ergab. Im Gegensatz zu einer Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bestand keine Option, die ab 14. November 1997 geltende Rechtslage für früher begonnene große Vermietungen anwendbar zu machen.“

Als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassung galten nach der Verwaltungspraxis“ höchstens 35 Jahre ab dem erstmaligen anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (ohne Deckung in der Judikatur). Diesem Zeitraum lag nach dem Liebhafereierlass eine aus dem Tatbestandsmerkmal des üblichen Kalkulationszeitraumes abzuleitende „übliche Eigenkapitalausstattung“ zugrunde.

Diese Rechtsansicht erachtet die Verwaltungspraxis für vor dem 14. November 1997 begonnene große Vermietungen durch Miteinbeziehung in die Liebhafereierichtlinien weiterhin für maßgeblich (vgl. die dortigen Ausführungen nach Pkt. 12.6.). Damit steht sie in Widerspruch zur Rechtsprechung, wonach vor der Novelle der LVO der maßgebliche absehbare Zeitraum bei „großer“ und „kleiner“ Vermietung gleich lang und überdies in Orientierung an die übliche Rückzahlung von Immobiliendarlehen ca. 20 Jahre und somit deutlich kürzer als 35 Jahre war (Erkenntnis des VwGH v. 28.März 2000, 98/14/0217, 2000, 512; Zorn ,ÖStZ 1996, 417 ff).

Die konkrete Vermietung wurde im November **1994** – also vor dem maßgeblichen Stichtag 14. November **1997** – begonnen.

Somit ist hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2004 **nach wie vor die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28. 03. 2000, 98/14/0217) sowie die Liebhábereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 maßgeblich**. Die Liebhábereiverordnung idF 1997, BGBI 1997/358, ist daher im gegenständlichen Berufungsfall (25 Jahre bzw. 28 Jahre hinsichtlich großer Vermietung) nicht anzuwenden.

In der RZ 500 zu § 2 LVO des angeführten Kommentars von Doralt findet sich auf S. 169 Folgendes:

„Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss (absehbarere Zeitraum lt. § 2 Abs. 3 bzw. Abs. 4 LVO; überschaubarer Zeitraum lt. LVO 1990; in der Literatur auch als Totalüberschuss bezeichnet) wird seither in ständiger **Rechtsprechung mit ca. 20 Jahren** angenommen (z.B VwGH 27.04.2000, 99/15/0012, 2000, 511; nach VwGH 30. 01.2003, 99/15/0040, 2003, 406, ist ein **Zeitraum von 22 Jahren** zu lange).

Wendet man diese Grundsätze unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Betriebsprüfung, der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 10. Juli 2007, den diversen Stellungnahmen beider Parteien sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. Dezember 2007 auf den vorliegenden Fall an, ergibt sich Folgendes:

Beim gegenständlichen Vermietungsobjekt in Vöcklabruck, Gmundnerstr. 11, handelte es sich um ein „Zinshaus“.

In diesem geleasten Mietobjekt hat sich im Erdgeschoss ein Geschäftslokal im Ausmaß von 230 m² (inkl. Lagerfläche im Tiefbau im Ausmaß von ca. 80 m²) befunden sowie in den darüber liegenden Geschossen insgesamt 4 Wohnungen. Diese Wohnungen dienten den jeweiligen Miethaltern zu Wohnzwecken.

Die vorliegende Streitfrage ist **ausschließlich** nach der **Liebhábereiverordnung, BGBI Nr. 1993/33** (in der Folge mit LVO abgekürzt), zu lösen.

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

Betätigungen mit Liebhábereivermutung (§ 1 Abs. 2) liegen hingegen dann vor, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der

Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

§ 2 Abs. 2 der LVO bestimmt:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird".

§ 2 Abs. 3 LVO lautet:

"Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen".

Wie in der Niederschrift vom 10. Juli 2007 festgehalten, gehen die Parteien im vorliegenden Streitfall einvernehmlich vom Vorliegen einer **entgeltlichen Gebäudeüberlassung ("große Vermietung")** aus.

Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung jedenfalls um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 handelt, ist das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss (Kalkulationszeitraum), entspricht nach der Rechtsprechung des VwGH - außerhalb des Anwendungsbereiches der LVO BGBl Nr. 1997/358 - dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg.cit.(vgl. VwGH 24. 09.1996, 93/13/0241, und 29. 02. 2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den VwGH, dass dieser Zeitraum absehbar ist. Als absehbarer Zeitraum wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 03. 07.1996, 93/13/0241, bei einer Vermietungstätigkeit eine

Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. **Dies kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit rund 20 Jahren angenommen werden.**

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Lang /Heinrich/Ryda, Finanz Journal 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28. März 2000, 98/14/0217).

Folgende **Mindestanforderungen** sind lt. VwGH an eine **Prognoserechnung** zu stellen:

Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;

Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum;

Orientierung nach den tatsächlichen Verhältnissen;

Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände;

vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Erst die vorgelegten Überschussrechnungen rücken den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoseberechnung zu messen (vgl. VwGH 24. 03.1998, 93/14/0028)."

Im vorliegenden Fall weisen die einzelnen Prognoseberechnungen unterschiedliche Ergebnisse auf:

Berufungsschrift, Seite 2 35 Jahre (Jahr 2029)	1.600.000,00 €	Totalüberschuss
„Kontrollrechnung zur Betriebsprüfung“(35 Jahre - Jahr 2029)	831.901,68 €	Totalüberschuss
„Kontrollrechnung 30 Jahre“ (bei Leasingfortführung) (Jahr 2024)	357.349,58 €	Siehe auch Niederschrift vom 10. Juli 2007 bzw. Email v. 30.11.2007
Jahr 2019 / 25. Jahr Vgl. auch E-Mail der steuerlichen Vertretung v.	759.664,06 €	(unter Berücksichtigung von 5 % Mietausfallwagnis und 3 % Reparaturkomponente und Ankauf de

30.11.2007		Liegenschaft nach 10 Jahren
------------	--	------------------------------------

Anmerkungen der Abgabenbehörde II. Instanz:

Bei der in Spalte 1 angeführten und während des Verfahrens vorgelegten Prognoserechnung hat sich z.B. beim Jahr 2019 ein Rechenfehler ergeben (siehe Kontrollrechnung des Steuerberaters: **2019: € +86.482,06 und Überschuss in Höhe v. € 31.894,49 im Jahre 2020=Totalüberschuss von € 204.469,61 (richtig aber müsste dies heißen: 118.376,55 €)**). Dadurch ergibt sich eine Differenz von € 86.093,06. In der Berufung auf Seite 2 werden bspw. Mieteinnahmen für das Jahr 1995 im Ausmaß von 835.053,00 € angegeben. Dabei kann es sich wohl nur um einen Schreibfehler - nämlich Währungsfalschbezeichnung (€ statt ATS) handeln. Diese Ungenauigkeiten stärken das Vertrauen in die von der steuerlichen Vertretung erstellten Prognoserechnungen nicht.

Wie bereits oben ausgeführt, war nach der Rechtsprechung des VwGH im Bereich der Vermietung und Verpachtung ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren niemals angemessen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach der Verwaltungspraxis ein derartiger Kalkulationszeitraum 35 Jahre betragen soll. Vielmehr ist der Kalkulationszeitraum von der Behörde nach den Umständen des jeweiligen Falles durch Ermittlung der bestehenden Übung festzustellen. Im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hat der VwGH dann **unter Hinweis auf Zorn, ÖStZ 1996, 417 ff den üblichen Kalkulationszeitraum entsprechend der üblichen Dauer vom Immobiliendarlehen mit ca. 20 Jahren bestimmt.**

Im Übrigen orientiert sich der Kalkulationszeitraum auch nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Abgabepflichtigen, sondern nach dem im Geschäftsleben üblichen Kalkulationszeitraum

Der VwGH hat beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 19.04.2007, 2006/15/0055, bei einer Vermietung eines im Einfamilienhaus gelegenen Büros den Nachweis gefordert, dass innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt wird.

Die tatsächlichen Ergebnisse aus der Vermietung weichen auch im gegenständlichen Fall deutlich vom prognostizierten Ergebnis ab. In diesem Fall ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 LVO der ursprüngliche Plan eingehalten werden könne.

Prognoseverfehlung infolge unvorhersehbarer oder unabwendbarer Ereignisse?

Wird die Prognose nur aufgrund unvorhersehbarer oder unabwendbarer Ereignisse verfehlt, spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei.

Dies gilt aber nicht für jede Unwägbarkeit. So sind bspw. Zahlungsschwierigkeiten oder auch Insolvenz von Mietern, unvorhergesehene Investitionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachmieter nur dann liebhabereiunschädlich, **wenn der Vermieter sein Bestreben nach Gewinnerzielung durch eine nach den Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten raschen Reaktion dokumentiert.** Es ist in diesem Falle mittels der Kriterienprüfung festzustellen, ob der Vermieter auf diese Unwägbarkeiten mit Verbesserungsmaßnahmen (z.B. durch außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, durch niedrigen Mietzins für noch zu vermietende Wohnungen zur Erhöhung der Auslastung, durch bauliche Maßnahmen zur besseren Vermietbarkeit und durch Veräußerung einzelner Wohnungen des gesamten Gebäudes) wirtschaftlich sinnvoll reagiert hat.

Wenn der Vermieter gegenüber sich abzeichnenden veränderten Verhältnissen (im konkreten Fall auf den Ausfall des Hauptmieters ab März 1998 bis zum Jahre 2004) nicht entsprechend reagiert, **nimmt er über Jahre hinweg Werbungskostenüberschüsse in Kauf** oder begünstigt diese sogar.

In diesem Zusammenhang wird auf das **Erkenntnis des VwGH vom 21. Juni 2007, 2005/15/0069**, hingewiesen.

Ernsthafte Vermietungsbemühungen des Bws.?

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21. 06.2007, 2005/15/0069, gilt für Vermietungsbemühungen:

„Von einer Vermietungsabsicht ist allerdings dann nicht mehr auszugehen, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt“.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 08.02.2007, 2004/15/0079, steht es der Annahme der Ertragsfähigkeit nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw.zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vorneherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich

die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Der Ausfall eines Hauptmieters stellt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ein gewöhnliches Risiko dar. Nicht jegliche bei einer Vermietungstätigkeit auftretende Schwierigkeit rechtfertigt für sich bereits auch die Einstellung einer Betätigung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen. Die vom Bw. gesetzten Maßnahmen auf der Suche nach einem Nachmieter des Geschäftslokales sind als bescheiden, weil nicht intensiv genug betrieben, anzusehen. Das bloße Anbringen eines Schildes am Eingangsportal des Geschäftslokales bzw. mündliche Abreden ohne schriftliche Dokumentation sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine hinreichenden Bestrebungen auf der Suche nach einem Nachmieter. Die bereits im März 1998 eingetretene Situation prolongierte sich bis zur Kündigung des geleasten Mietobjektes im Jahr 2004. Der Bw. hat damit die anfallenden Werbungskostenüberschüsse durch geringe Mieteinnahmen und hohe Leasingraten in Kauf genommen. Bei Auftreten von Schwierigkeiten am Markt durch Überangebot und geringe Nachfrage ist entschiedenes Handeln gefordert. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte der Bw. die Miete für das Geschäftslokal auf ein solches Ausmaß reduzieren müssen, dass sich dadurch die Chance zur Gewinnung eines neuen Mieters wesentlich erhöht hätte. Die ungünstige Lage des Mietobjektes ist für den Bw. bereits zum Zeitpunkt des Eingehens der Mietverhältnisse (diese wurden ja vom Vormieter übernommen) erkennbar gewesen (z.B. schlechte Lieferantenzufahrt). Diesbezüglich wird auf die Ergebnisse des Erörterungstermines vom 10. Juli 2007 bzw. auf die mündliche Verhandlungsniederschrift vom 5. Dezember 2007 hingewiesen.

Das Verhalten des Bws. ist als wirtschaftlich „unbeweglich“ zu qualifizieren. Es ist richtig, dass aufgrund des im Immobilienleasingvertrag normierten Kündigungsverzichtes von 10 Jahren ein früherer Ausstieg (gemeint im Jahr 1998) nicht möglich gewesen ist. Dies kann dem Bw. auch nicht angelastet werden. Jedoch hätte der Bw. angesichts der Lage des Vermietungsobjektes umgehend stärkere Anstrengungen tätigen müssen, um für das Geschäftslokal einen Nachmieter zu finden.

Liebhaberei ist nur dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert (Erkenntnis des VwGH v.16. 01. 2007, 2003/14/0022, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 2 Abs. 2 u. § 2 Abs. 3 EStG 1988). Auch wenn unvorhersehbar eingetretene Ereignisse (z.B. Zahlungsunfähigkeit des Mieters) grundsätzlich nicht gegen die Einkunftsquelleigenschaft sprechen und auch der von vorne herein bestehende Gesamtplan zu berücksichtigen ist, nachstehendes Faktum ist eindeutig:

Das Geschäftslokal war lediglich 1994 bis März 1998, also 4 Jahre und 3 Monate, vermietet, stand hingegen von April 1998 bis 2004, also 6 Jahre und 9 Monate, leer. Dies wird auch von der steuerlichen Vertretung bzw. vom Bw. nicht in Abrede gestellt. Das deutet auf die fehlende Vermietbarkeit des Geschäftslokales zu den bisherigen Bedingungen hin.

Nach einiger Zeit der Nichtvermietbarkeit des Geschäftslokales hätte dem Bw. jedoch bewusst sein müssen, dass der bislang vereinbarte Mietzins bei den gegebenen Marktverhältnissen nicht mehr erzielbar ist. Eine rasche Reduktion des Mietzinses wäre als wirtschaftlichkeitsorientierte Reaktion geboten gewesen, um einen neuen Mieter für das Geschäftslokal zu gewinnen. Die Befassung von Immobilienmaklern wäre zur Einschätzung der Marktsituation realistisch und auch adäquat gewesen. Da der Bw. derartige Maßnahmen unterlassen hatte, ist die Gewinnerzielungsabsicht in Ansehung des Gesamtplanes daher nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates zu verneinen. Der Ausstieg aus dem Immobilienleasingvertrag ist nach Ablauf von 10 Jahren daher auch zu Recht erfolgt.

Die behauptete Vermietungsabsicht muss eben nach außen zum Ausdruck kommen.

Ein ernstliches Bemühen des Bws. seit dem Ausfall des Hauptmieters (Geschäftslokal) im März 1998 ist angesichts der bescheidenen Aktivitäten zu verneinen.

Auch aus dem Schreiben des nach dem Erörterungstermin vom 10.07.2007 zu einer nachträglichen Stellungnahme beauftragten Immobilienmaklers vom 12.07.2007 geht hervor, dass das Gebäude bzw. dessen ungünstigen Lage selbst Ursache für schwierige Vermietbarkeit sind.

Auch das Argument der steuerlichen Vertretung, „selbst ein Spezialist wie die Leasinggesellschaft könne das Geschäftslokal nicht vermieten“, zeigt, dass es schon **an der „Quelle“ (=Lage des Mietobjektes) lag**, dass das Geschäftslokal nach dem Ausfall des Hauptmieters nicht vermietet werden konnte.

Die Tatsache der zum Teil vermieteten Wohnungen ist infolge einheitlicher **Beurteilung des Mietobjektes** sowie deren Einnahmen (geringfügige Miethöhe/ Ausgaben-Relation für die Beurteilung der Streitfrage nicht mehr ausschlaggebend).

Die in den unterschiedlichen Prognoseberechnungen der steuerlichen Vertretung ausgewiesenen Jahresergebnisse (vor allem die ab 2005 ausgewiesenen positiven Jahresüberschüsse) werden als **fiktive "Zukunftsgewinne"** eingestuft. Der Soll / Ist-Vergleich dieser Ergebnisse zeigt deutliche Abweichungen.

Insgesamt geht der Unabhängige Finanzsenat daher von einem **abgeschlossenen Beobachtungszeitraum der Jahre 1994 bis 2004** aus, in denen jeweils nicht unbeträchtliche **Werbungskostenüberschüsse (Jahresverluste)** ausgewiesen wurden.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Rechtsauffassung, dass der Ausfall des Hauptmieters **keine Unwägbarkeit** im Sinne der Rechtsprechung des VwGH darstellt.

Eventuelle Unwägbarkeiten wegen Mietzinsbeschränkungen :

Doralt führt dazu in seinem Kommentar zum EStG 1988 in RZ 572 aus:

„Zwangsmäßignahmen: gesetzliche Mietzinsbeschränkungen können bei Vermietungen als gegen Liebhaberei sprechende **Unwägbarkeiten** angesehen werden.“

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 MRG (Vereinbarungen über die Höhe des Hauptmietzinses) gelten für Mietgegenstände in einem Gebäude, das aufgrund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden ist, die gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen der leg.cit. Abs. 2 bis Abs. 5 nicht.

Gesetzliche Mietzinsbeschränkungen liegen im gegenständlichen Fall deswegen nicht vor, weil die Baubewilligung für die Wiedererrichtung des gegenständlichen Gebäudes vom 10. Mai 1990 stammt und die Benützungsbewilligung am 16. Juli 1992 erteilt wurde. Damit liegen nach dem Mietrechtsgesetz der Höhe nach keine Mietzinsbeschränkungen vor.

Zusammenfassung

1. Der Unabhängige Finanzsenat glaubt dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung nicht, dass die Kaufvariante von Anfang an geplant gewesen sei.

Diese behauptete Absicht wurde zu Beginn des Projektes der Abgabenbehörde gegenüber nicht offen gelegt. Erst über Aufforderung der Betriebsprüfung wurde die Prognoserechnung (Variante Kauf nach 10 Jahren – s. Bl. 172 bis 174 – vgl. Beilage 1 der Berufungsentscheidung) vorgelegt.

Hätte man diesen Plan von Anfang an verfolgt, hätte kein Hindernis bestanden, dies schon früher der Abgabenbehörde I. Instanz gegenüber bekannt zu geben. Dies wurde jedoch nicht gemacht. Es besteht der Eindruck, dass dem Bw. im Hinblick auf seine hohen anderen Einkünfte des Bws. der „steuerliche Ausgleich der Verluste“ aus der gegenständlichen Vermietung nicht ungelegen gewesen sein dürfte.

Kurz vor dem Ausstieg wurde die Abgabenbehörde davon informiert, dass infolge Nichteintreffens der ursprünglichen Ertragsaussicht das Objekt nicht gekauft werde (Angaben bei der Betriebsprüfung bzw. Beilage zur Veranlagung für das Jahr 2003, eingelangt beim Finanzamt am 29. März 2005, Bl. 165/2003). Die im Verfahren vorgelegte Bestätigung der

Bank Austria Leasing GmbH vom 16.Juni 1995 (s. auch Fax vom 25. Oktober 1994 – Pkt. 4 Verkaufsbedingungen) ist als (erfolgloser) Versuch zu werten, die angebliche ursprüngliche Absicht des Ankaufes (und damit einer langfristig geplanten erwerbswirtschaftlichen Betätigung) im Nachhinein als die einzige denkbare Variante zu präsentieren. Die Realität bot nämlich ein anderes Bild:

Das Bemühen um eine Verbesserung der Ertragslage war nicht ausreichend. Das Objekt war nach dem Ausfall des Hauptmieters in den Jahren 1998 und 1999 unentgeltlich (kulanterweise) von einem dem Steuerpflichtigen bekannten Makler betreut worden (keinerlei schriftliche Aufzeichnungen darüber), es war lediglich ein Plakat am Geschäftslokal angebracht und es wurde nur per Mundpropaganda nach Mietern gesucht worden. Zumindest nach 1999 sind keine Zeitungsinsserate oder ähnliches erfolgt. Auf den Punkt gebracht kann man sagen, dass sich der Abgabepflichtige die Suche nach einem Nachmieter nichts kosten ließ. Auch hätte die Geschäftsfläche im Erdgeschoß adaptiert werden können, um kleinere Einheiten zu schaffen (Eingänge vorne über Gmunderstr. und hinten über Unterstadtgrieß vorhanden), die wieder leichter vermietbar gewesen wäre (z.B. als Büros, die weniger von Kunden frequentiert werden als Kaufhäuser). Dieses Verhalten – nämlich bloßes „Aussitzen“ bis zum Ende des Kündigungsverzichtes - entspricht nicht dem Engagement, wenn jemand ernsthaft einen Mieter für ein Geschäftslokal finden möchte (vgl. die Kriterien in § 2 Abs. 1 LVO, insbesondere die Z 4- 6). Auch das Argument, das Geschäftslokale habe bis heute vom Leasingunternehmen nicht vermietet werden können, kann den Bw. von der Obliegenheit, sich nach Kräften um einen Nachmieter zu bemühen, nicht entbinden. Der Ausfall des Mieters des Geschäftslokales per 31.3.1998 stellte keine Unwägbarkeit im Sinne der Liebhabereibestimmungen dar. Den Argumenten der Stellungnahme der Amtspartei vom 22.10.2007 wird gefolgt und ergänzend hierauf verwiesen.

Dem Bw. ist es nicht gelungen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vorneherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Umstände ergeben hat. Weil anzuerkennende Unwägbarkeiten (solche würden dann vorliegen, wenn es sich um Ereignisse handelt, die das Ergebnis der Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen), spricht der eingetretene Gesamtverlust innerhalb des abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei.

2. Wäre das gegenständliche Objekt weiterhin geleast worden, wäre ein Totalüberschuss erst nach 22 Jahren eingetreten. Diese Zeitspanne ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls zu lange, um eine Einkunftsquelle begründen zu können (Erkenntnis v. 27.4.2000, 99/15/0012,2000, 511(**20 Jahre**)).

Abgesehen davon, dass die in den Liebhabereirichtlinien 1997 unter Punkt 1.3. vorgesehene Grenze von „höchstens 35 Jahren“ eben als Höchstgrenze zu verstehen ist, können aus Richtlinien keine über die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen von Verordnungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden (s. ua. VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139).

3. Die Vermietungsbemühungen werden vom Unabhängigen Finanzsenat jedenfalls als unzureichend angesehen (keine Inserate, keine geeignete schriftliche Dokumentation der Nachmietersuche, bloße Mundpropaganda, keine Reduktion der Miete, Einschaltung nur eines befreundeten Maklers ohne Erteilung eines schriftlichen Mandats (s. Schreiben der Immobilien Kapital, Projektentwicklung, GmbH & CO KG vom 11.4.2006).

Die Mitteilung des Bws. vom 28.02.2000 an die Abgabenbehörde I. Instanz über die **Nichtvermietbarkeit des Geschäftslokales** (Bl.162 des Arbeitsbogens) mit dem Bemerken, „der Bw. sei nachhaltig darum bemüht, die leerstehenden Räumlichkeiten wiederum zu vermieten“, ist eine bloße Erklärung, die wegen der oben aufgezeigten unzureichenden Bemühungen als letztlich „im Bereich der subjektiven Spähere verblieben“ anzusehen ist.

Private Motive als Beendigungsgrund:

Wie der Bw. selbst einräumte, wäre bei Ausübung der Kaufoption oder auch nur bei Fortführung des Leasingvertrages innerhalb von 35 Jahren ein Totalüberschuss möglich gewesen. „Infolge Nichteintreffens der ursprünglichen Ertragsaussicht wurde jedoch „nach Ablauf der 10jährigen Leasingdauer weder der Leasingvertrag verlängert noch ist diese Liegenschaft vom Bw. angekauft worden (s. ESt-Akt, Bl. 165/2003).

Die Beendigung der Vermietung durch den Steuerpflichtigen erfolgte somit wirtschaftlich keineswegs zwingend (lediglich enttäuschte höhere Renditeerwartungen – vgl. auch Verhandlungsniederschrift – Blg. 3, S.11).

Wird eine verlustbringende „große Vermietung“ aufgrund eines freiwillig gefassten, auf privaten Motiven gründenden Entschlusses – nämlich wegen der Höhe der Renditeerwartung – weil das reichlich vorhandene Eigenkapital anderswo gewinnbringender angelegt werden könnte) „zur Unzeitbeendet“, so kann nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Aus den angeführten Gründen wird die **Vermietung des gegenständlichen Gebäudes im Berufungszeitraum als Liebhaberei** gewertet, weshalb die Berufung betreffend die Einkommensteuer abzuweisen war.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend darauf hingewiesen, dass die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen wie bisher lt. Betriebsprüfung vorgenommen wird, da die

steuerliche Vertretung den Antrag hinsichtlich einer anderen Besteuerungsvariante (Verfahren „Lenz“) in der mündlichen Verhandlung wieder zurückgenommen hat (Verhandlungsniederschrift vom 5. Dezember 2007).

Anspruchszinsen gemäß 205 BAO betreffend Einkommensteuer 2000- 2003

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Gemäß § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

Dies gilt sinngemäß gem. § 252 Abs. 2 BAO auch für Abgaben -, Meß -, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheide.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 18.10.2007, 2005/15/0097 ist der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Er kann daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei. Einer Abänderung des Stammabgabenbescheides wird daher durch die (amtswegige) Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen. Es erfolgt deshalb keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. auch Ritz, BAO-Handbuch, S.128).

Durch die obige Abweisung des Berufungsbegehrens hinsichtlich der Einkommensteuer bleibt es bei den ursprünglichen Stammabgabebescheiden (nach Wiederaufnahme). Es ergibt sich dadurch keine neue Differenz. Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide vom 16. Dezember 2005 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Aus den angeführten Gründen konnte den Berufungen kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 23. Jänner 2008

3 Beilagen