



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Juni 2012 gegen die Bescheide des FA vom 29. Mai 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Sachbescheide jeweils Einkommensteuer 2007 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2011

1. entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 wird Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide treten folgende Bescheide wieder in den Rechtsbestand:

Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. März 2008,

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009,

Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12. Mai 2010,

Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12. August 2011;

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2011 wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. beschlossen:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Liebhabereiannahme des Finanzamtes (FA) betreffend Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung der Einkunftsquelle durch den Berufungswerber (Bw.).

Der Bw. teilte mit Schreiben vom 25. Jänner 2000 (Akt 1999, Seite 1) mit, dass die Eigentumswohnung W, ab dem Jahr 2000 vermietet werde. Laut Schreiben vom 15. Februar 2001 (Akt 2000, Seite 6) werde die Wohnung ab April 2000 vermietet.

Laut Aktenlage erklärte der Bw. aus der Vermietung der Eigentumswohnung folgende Ergebnisse (Überschussrechnungen des Bw. für 2001 und 2002 sind nicht vorhanden):

Laut Erklärung Bw.:	1999	2000	2001	2002	
	S	S	S	€	
Einnahmen (mit Betriebskosten)	0,00	56.250,00			
Kreditzinsen	-20.147,09	-45.983,54			
Betriebskosten	-5.545,20	-22.180,80			
Ergebnis	-25.692,29	-11.914,34	5.466,00	58,23	
Gesamt		-37.606,63	-32.140,63	-2.277,52	
			€		
			-2.335,75		
	2003	2004	2005	2006	
	€	€	€	€	
Einnahmen	3.915,24	3.931,20	3.842,76	3.842,76	
Zehntelabsetzung § 28 Abs. 2	-917,84	-917,84	-917,84	-917,84	
Afa	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	
Fremdfinanzierungskosten	-1.518,68	-1.402,60	-3.035,45	-3.873,51	
sofort abgesetzte Instandhaltungs- / Instandsetzungskosten		-852,23	-583,67		
übrige Werbungskosten	-87,24	-96,91	-96,91	-98,11	
Ergebnis	83,37	-646,49	-2.099,22	-2.354,81	
Gesamt	-2.194,15	-2.840,64	-4.939,86	-7.294,67	
	2007	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€	€
Einnahmen	3.932,76	3.931,92	4.035,96	2.499,96	0,00
Zehntelabsetzung § 28 Abs. 2	-917,84	-917,84	-1.301,84	-384,00	-128,00
Afa	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-436,04
Fremdfinanzierungskosten	-5.299,61	-4.753,72	-3.896,40	-3.549,66	-1.329,24
übrige Werbungskosten	-99,00	-100,00			

Ergebnis	-3.691,80	-3.147,75	-2.470,39	-2.741,81	-1.893,28
Gesamt	-10.986,47	-14.134,22	-16.604,61	-19.346,42	-21.239,70

Die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2007 bis 2010 erfolgte erklärungsgemäß.

Über Vorhalt des FAes, dass im Jahr 2011 keine Mieteinnahmen aus dem berufsgegenständlichen Objekt erklärt worden seien, gab der Bw. im elektronisch übermittelten **Schreiben vom 19. Mai 2012** (Akt 2011, Seite 1) an, die Wohnung sei im Jahr 2011 verkauft worden. Es sei ein Kaufvertrag am 17. Jänner 2011 unterfertigt worden. Die notarielle Abwicklung und Bescheidvollstreckung habe jedoch bis März 2011 gedauert. In dieser Zeit hätten vom Bw. die Betriebskosten "usw." entrichtet werden müssen. Diese Betriebskosten "usw." seien nur für die Monate Jänner bis März 2011 in der Steuererklärung angeführt worden. Daher seien in dieser Zeit auch keine Einnahmen mehr erzielt worden. Die gegenständliche Wohnung sei also ab März 2011 verkauft worden. Betriebseinnahmen sowie Ausgaben (ab April 2011) gebe es aus diesem Titel nicht mehr.

Das FA erließ betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 **Wiederaufnahmebescheide vom 29. Mai 2012** mit der Begründung, anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Bw. seien die in der Begründung zu einem "beiliegenden Einkommensteuerbescheid" angeführten Tatsachen "und/oder" Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme werde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (unter Hinweis auf § 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Laut FA liege eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle immer dann vor, wenn aus einer Betätigung ein Gesamtgewinn bzw. -überschuss erzielbar sei. Gesamtüberschuss sei das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung. Bei Nichterzielbarkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb dieses Zeitraumes gehe das Steuerrecht vom Vorliegen einer unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit aus. Liebhaberei liege vor, wenn die Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet werde. Da bei der Vermietung des berufsgegenständlichen Objektes ein abgeschlossener Zeitraum vorliege und im gesamten Zeitraum kein positiver Gesamtüberschuss erzielt worden sei, "beabsichtige" das FA daher die Vermietung dieses Objektes zur Liebhaberei zu erklären.

Ebenfalls am **29. Mai 2012** erließ das FA geänderte **Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 und erstmals den Einkommensteuerbescheid 2011**, in denen gänzlich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden. Die geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 enthalten keinerlei Begründung betreffend

Liebhaberei. Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29. Mai 2012 verweist zur Begründung auf die "Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO im Jahr 2007".

Gegen die oa. Wiederaufnahms- und Sachbescheide vom 29. Mai 2012 erhob der Bw. die **Berufung vom 12. Juni 2012** (Akt 2011, Seite 7ff) und brachte vor, die Vermietung des Objektes sei ausschließlich zur Erzielung von positiven Einkünften erfolgt. Anfang der 2000er Jahre sowie im Zuge der Erklärung bzw. Bescheide 2006 sei eine detaillierte Aufstellung und Planung über die Erzielung positiver Überschüsse aus dieser Vermietung an die Finanz übermittelt worden (damals noch ein anderes Finanzamt). Diese Planung habe der Bw. beigelegt. Die Ergebnisse aus dieser Planung seien im Wesentlichen eingehalten worden, außer Zinsaufwand betreffend Fremdwährungsdarlehen (Fremdwährungsdarlehen sowie ein "minimales" Hypothekendarlehen in Euro seien für die Finanzierung des Objekts verwendet worden). Der immer weitergehende Kursverlust dieses Fremdwährungsdarlehen und der damit verbundene Zinsanstieg habe nicht dem Plan entsprochen und sei auch nicht vorhersehbar gewesen. Am 5. November 2010 habe der Bw. deswegen bei seiner Bank einen Stop Order Auftrag erteilt, da der Marktwert der vermieteten Wohnung die Kreditverbindlichkeit nicht mehr decken habe könnten ("Wechselkurs der Konvertierung Schweizer Franken 1,33 zu 1 Euro Kundenkurs"). Eine weiterführende Vermietung hätte also ebenfalls zu erheblichen Verlusten geführt, insbesondere, da der Wechselkurs sich noch weiter erheblich verschlechtert habe (die weitere Entwicklung sei schon existenzbedrohend und das Hypothekendarlehen bei Veräußerung noch aushaftend gewesen und sei noch aushaftend). Da der Mietvertrag ausgelaufen gewesen sei und bei einer zukünftigen Vermietung positive Einkünfte nicht zu erzielen gewesen seien, sei der Verkauf dieser Liegenschaft erfolgt. Die Anschaffung dieses Objekts sowie die Vermietung seien jedoch nur aus Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. Der Bw. ersuche daher, den Verlust aus dieser Vermietungstätigkeit in den Bescheiden 2007 bis 2011 zu berücksichtigen. Im Betreff der Berufungsschrift nannte der Bw. zwar ausdrücklich nur die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010, jedoch richtet sich das Bedrufungsvorbringen unzweifelhaft auch gegen die geänderten Abgabenbescheide Einkommensteuer 2007 bis 2010.

Im weiteren **Schriftsatz vom 29. Juni 2012** (Akt 2001, Seite 11) brachte der Bw. vor, die Berufung begründe sich folgendermaßen: Mit den im Betreff angeführten Bescheiden sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich der Jahre 2007 bis "2011" wieder aufgenommen worden. Aus der in der Bescheidbegründung sehr vage und unbestimmt ausgeführten Begründung würden sich die Gründe dazu nur im Ergebnis, nicht aber in der rechtlichen Würdigung nachvollziehen lassen. Darüber hinausgehend sei anzuführen, dass gemäß Kommentierung zur Liebhaberei als Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO in Doralt EStG § 2 (LVO) RZ 562 in der aktuellen Fassung die Beurteilung einer Betätigung als Lieb-

haberei für sich gesehen selbst dann kein tauglicher Wiederaufnahmegrund (Neuerungsstatbestand) iSd. "§ 3030 (4) BAO" sei, wenn die Beurteilung als ertragsunfähig zutreffend sei. In diesem Fall handle es sich nämlich um eine rechtliche Würdigung eines bereits feststehenden Sachverhaltes und nicht um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel ("z.B. E 27.2.1985, 83/13/0056, 0089 f. 1985, 337; E 17.12.2001, 95/15/0010, 2002, 642; E 27.5.2003, 99/14/0010, 2002, 642; E 27.5.2003, 99/14/0322; Madlberger, ÖStZ 1987, 91; Rauscher/ Grüberl, Tz 627"). Dies gelte umso stärker, das bereits im Rahmen der Erklärung der Einkünfte in Vorperioden die auch der Berufung beiliegenden Kalkulationsunterlagen vorgelegt worden seien. Trotzdem sei ausgeführt, dass innerhalb des Betrachtungszeitraums von 20 Jahren auch aus heutiger Sicht ein Gesamtgewinn erzielt worden wäre, allerdings sei es auf Grund der Entwicklung des Fremdwährungskredits bzw. der dadurch entstandenen Liquiditätssituation erforderlich gewesen, die Wohnung zu verkaufen. Nähere Details seien in der Berufungsschrift vom 12. Juni 2012 ausgeführt. Aus seiner Sicht sei der Bw. gerne bereit, die für eine gesetzeskonforme Beurteilung erforderlichen Informationen und Nachweise in einem Gespräch abzuklären.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2012** (Akt 2011, Seite 17ff) mit folgender Begründung ab: Laut Berufungsbegründung sei das Objekt ausschließlich zur Erzielung von positiven Einkünften angeschafft worden. Es sei eine Prognoserechnung im Jahr 2006 eingebracht worden, aus der ersichtlich sein soll, dass die Erzielung positiver Überschüsse möglich sei. Die Ergebnisse aus dieser Planung seien lediglich durch das Fremdwährungsdarlehen für die Finanzierung des Objektes nicht eingehalten worden. Der immer weitergehende Kursverlust dieses Fremdwährungsdarlehens und der damit verbundene Zinsanstieg hätten nicht dem Plan entsprochen. Im Jahr 2010 sei daher der Bank ein Stop Order Auftrag erteilt. Eine weiterführende Vermietung hätte zu erheblichen Verlusten geführt. Da der Mietvertrag ausgelaufen war und bei einer zukünftigen Vermietung positive Einkünfte nicht zu erzielen waren, sei 2011 der Verkauf des Objektes erfolgt. Weiters richte sich die Berufung gegen die gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Bescheide der Jahre 2007 bis 2010, da kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliege. Die notwendigen Unterlagen seien bereits im Rahmen der Erklärung der Einkünfte in den Vorperioden durch Kalkulationsunterlagen vorgelegt worden. Es werde darauf hingewiesen, dass innerhalb des Betrachtungszeitraumes von 20 Jahren auch aus heutiger Sicht ein Gesamtgewinn erzielt worden wäre, wenn sich nicht "die Entwicklung des Fremdwährungskredites negativ entwickelt hätte". Deshalb werde der Antrag auf antragsgemäße Veranlagung und Anerkennung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle gestellt.

"Erledigungsentwurf:" Die bisherigen Veranlagungen würden folgendes Bild zeigen:

Laut FA:	Überschuss / Verlust €	kumuliert €	Prognose €
1999	-1.867,13	-1.867,13	
2000	-865,85	-2.732,98	
2001	397,24	-2.335,74	
2002	58,23	-2.277,51	
2003	83,37	-2.194,14	
2004	-646,49	-2.840,63	
2005	-2.099,22	-4.939,85	
2006	-2.354,81	-7.294,66	
2007	-3.691,80	-10.986,46	-2.283,19
2008	-3.147,75	-14.134,21	-1.993,39
2009	-2.470,39	-16.604,60	-1.871,67
2010	-2.741,81	-19.346,41	-1.747,52
2011	-1.893,28	-21.239,69	857,88

"Feststellen der Beurteilungseinheit:" Beurteilungseinheit sei die einzelne Einkunftsquelle. Das sei bei Gebäuden und Wohnungen jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatte Einheit. Beurteilungseinheiten seien: Das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen sei. Die einzelne Eigentumswohnung. Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen sei die Prüfung grundsätzlich für die einzelne Wohnung anzustellen. Als Beurteilungseinheit im gegenständlichen Fall gelte das berufungsgegenständliche Objekt. Beurteilung der Betätigungsart: Liebhaberei sei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ("§ 1 Abs. 2 Z 3"). Zu den Wirtschaftsgütern, die darunter fallen würden, würden unter anderem auch Eigentumswohnungen zählen. Für die Einkunftsquelleneigenschaft sei die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes entscheidend. Im vorliegenden Fall könne von einer Vermietung im Sinne [des] § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ausgegangen werden. In den Fällen des § 1 Abs. 2 sei bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Die oben erwähnte Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Der absehbare Zeitraum betrage 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung. Im Zweifel sei an Hand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorlege. Ergebe sich aus der Prognose, dass der Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum stehe, spreche dies von vornherein für Liebhaberei.

Die vom Bw. im Jahr 2006 eingebrachte Prognoserechnung zeige einen erstmaligen Überschuss im Jahr 2011. Es sei aus dieser Prognoserechnung allerdings nicht ersichtlich, wann mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne. Bis zum Jahr 2011 sei ein Gesamtverlust in Höhe von € 21.239,65 erwirtschaftet worden. Weiters hätten die bisherigen Veranlagungen gezeigt, dass die Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei, da immer mehr Verluste als angenommen erwirtschaftet worden seien (unter Hinweis auf die obige Tabelle des FAes). Daher könne von einem Erreichen eines Gesamtüberschusses nicht ausgegangen werden. Wenn der Vermieter die erwirtschafteten Verluste aus der Vermietung durch den Eintritt von Unwägbarkeiten rechtfertige, so habe die Abgabenbehörde zu überprüfen und festzustellen, ob tatsächlich außergewöhnliche Verhältnisse (Unwägbarkeiten) vorliegen würden. Sei die Vermietung bereits nach einigen Jahren vorzeitig durch Einstellung beendet worden, so würden für die Liebhabereibeurteilung die allgemeinen Grundsätze für vorzeitig beendete (abgeschlossene) typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigungen gelten. In der Rechtsprechung des VwGH würde sich dazu auch die Bezeichnung als abgeschlossener Beobachtungszeitraum finden ("vgl. z.B. VwGH 22.2.1993, 93/15/0037; VwGH 14.4.1994, 93/15/0185; VwGH 17.8.1994, 93/15/0173"). In der Berufungsbegründung sei vorgebracht worden, dass die Vermietung auf Grund der steigenden Kursverluste des Fremdkapitaldarlehens beendet worden seien. Das Ansteigen von Fremdkapitalzinsen gehöre bei der "kleinen Vermietung" zum typischen Vermietungsrisiko und nehme deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit. Es stelle keine Unwägbarkeit dar. Sei die Vermietungstätigkeit wegen typischer Vermietungsrisiken vorzeitig beendet worden, liege insgesamt Liebhaberei vor (unter Hinweis auf Rauscher/Grübler, Rz 281 ff, 305 ff). Weiters sei anzumerken, dass bereits von Beginn an Verluste erwirtschaftet worden seien und zu Beginn der Vermietung im Jahr 1999 das Fremdwährungsrisiko noch nicht so hoch gewesen sei wie "vielleicht" in den letzten Jahren der Vermietung. Es würden also berechtigte Zweifel bestehen, ob in der Vermietung überhaupt eine Ertragsfähigkeit gegeben gewesen sei und ob ein Gesamtüberschuss über den absehbaren Zeitraum möglich gewesen wäre. Der Vermietung wird daher die Einkunftsquelleneigenschaft aberkannt, die Berufung ist abzuweisen.

Betreffend Wiederaufnahme sei anzumerken, dass durch das Einstellen der Vermietungstätigkeit und dem Verkauf der Wohnung sich aus Sicht des FAes ein neuer Tatbestand ergebe. Dadurch ergebe sich ein abgeschlossener Zeitraum der Vermietung, der neu geprüft worden sei. Daher sei ein Wiederaufnahmegrund gegeben und die Wiederaufnahme gerechtfertigt gewesen.

Der Bw. erhob den **Vorlageantrag vom 1. Oktober 2012** (Akt 2001, Seite 25f) und beantragte die Anerkennung der Einkünfte aus Vermietung entsprechend der ursprünglichen Bescheidlage. Auf das übermittelte Berufungsschreiben samt Ergänzung werde verwiesen. Der

Bw. gehe davon aus, dass die für ein ordnungsmäßiges Ermittlungsverfahren erforderlichen Informationen nicht vorliegen könnten und beantrage und biete gleichzeitig an, "sämtliche für eine ordnungsgemäße Beurteilung, dass für die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle vorliegt". Der Bw. schlage diesbezüglich ein Gespräch oder eine Prüfung vor und würde sich dazu gerne in den nächsten Tagen telefonisch abstimmen. Wie bereits ausgeführt, richte sich die Berufung ua. gegen die Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. der daraus resultierenden Einkommensteuernachzahlung für den Zeitraum 2007 bis 2011 insgesamt in Höhe von € 6.199,72. Der Bw. beantrage ua. die Berücksichtigung der Vermietungseinkünfte im Zeitraum 2007 bis 2011 bei der Einkünfteermittlung. Wie bereits in der Ergänzung zur Berufung vom 12. Juni 2012 ausgeführt, begründe sich das Rechtsmittel folgendermaßen: Mit den im Betreff angeführten Bescheiden sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich der Jahre 2007 bis "2011" wieder aufgenommen worden. Aus der in der Bescheidbegründung sehr vage und unbestimmt ausgeführten Begründung würden sich die Gründe dazu nur im Ergebnis, nicht aber in der rechtlichen Würdigung nachvollziehen lassen. Darüber hinausgehend sei anzuführen, dass gemäß Kommentierung zur Liebhaberei als Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO in Doralt EStG § 2 (LVO) RZ 562 in der aktuellen Fassung die Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei für sich gesehen selbst dann kein tauglicher Wiederaufnahmegrund (Neuerungstatbestand) iSd. "§ 3030 (4) BAO" sei, wenn die Beurteilung als ertragsunfähig zutreffend sei. In diesem Fall handle es sich nämlich um eine rechtliche Würdigung eines bereits feststehenden Sachverhaltes und nicht um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel ("z.B. E 27.2.1985, 83/13/0056, 0089 f 1985, 337; E 17.12.2001, 95/15/0010, 2002, 642; E 27.5.2003, 99/14/0010, 2002,642; E 27.5.2003, 99/14/0322; Madlberger, ÖStZ 1987, 91; Rauscher/ Grüberl, Tz 627"). Dies gelte umso stärker, dass bereits im Rahmen der Erklärung der Einkünfte in Vorperioden die auch der Berufung beiliegenden Kalkulationsunterlagen vorgelegt worden seien. Auch durch den Verkauf der Wohnung könne sich kein neu hervortretender Tatbestand ergeben, da diese Entwicklung der Finanzmärkte im Anschaffungszeitpunkt der Einkünftequelle nicht vorhersehbar habe sein können. Der Bw. möchte in diesem Zusammenhang auf die in den letzten Jahren eingetretenen Verluste bei den österreichischen Kreditinstituten verweisen. Der Bw. gehe davon aus, dass bei der Beurteilung deren Steuererklärungen nicht von einem typischen Geschäftsrisiko bzw. einer Liebhabereibeurteilung ausgegangen werde. Das in der Bescheidbegründung angeführte Argument, dass bereits von Beginn an Verluste erwirtschaftet worden seien und zu Beginn der Vermietung im Jahr 1999 das Fremdwährungsrisiko noch nicht so hoch gewesen sei wie vielleicht in den letzten Jahren der Vermietung, zeige, dass der angemerkte Zweifel an der Ertragsfähigkeit der Einkunftsquelle offensichtlich auf unvollständigen Informationen beruhe.

Gerade bei einer teilweise fremdfinanzierten Vermietung sei es typisch, und in diesem Sinn verstehe der Bw. auch den Beobachtungszeitraum gemäß Liebhabereiverordnung, dass bei hohen aushaftenden Krediten am Beginn der Vermietung durchaus kalkulierte Verluste auftreten würden, die "im über" den Betrachtungszeitraum aufgeholt werden könnten. Es sei nochmals ausgeführt, dass innerhalb des Betrachtungszeitraums von 20 Jahren auch aus heutiger Sicht ein Gesamtgewinn erzielt worden wäre, allerdings sei es auf Grund der Entwicklung des Fremdwährungskredits bzw. der dadurch entstandenen Liquiditätssituation (kein neu hervortretender Tatbestand, sondern eine wirtschaftliche Konsequenz auf Grund der allgemeinen Finanzsituation) erforderlich gewesen, die Wohnung zu verkaufen. Nähere Details seien in der Berufungsschrift vom 12. Juni 2012 ausgeführt. Aus seiner Sicht sei der Bw. gerne bereit, die für eine gesetzeskonforme Beurteilung erforderlichen Informationen und Nachweise in einem Gespräch abzuklären.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme und Sachbescheide Einkommensteuer 2007 bis 2010

Im Vorlageantrag vom 1. Oktober 2012 hat der Bw. unter "Bezug" ua. die Bescheide "Einkommensteuerbescheid 2007 bis 2011 vom 29. Mai 2012" nicht jedoch die jeweiligen Wiederaufnahmsbescheide genannt. Da sich sein Vorbringen im Vorlageantrag jedoch explizit auch gegen die vom FA verfügte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 richtet, sind auch die genannten Wiederaufnahmsbescheide vor dem UFS angefochten (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 250 Tz 5 am Ende).

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das FA hat im Wiederaufnahmsbescheid die jeweiligen Wiederaufnahmsgründe vollständig und abschließend zu beschreiben. Ein Nachholen weiterer Wiederaufnahmsgründe durch das FA oder den UFS ist nicht möglich. Wiederaufnahmsgründe sind einzig Ereignisse aus dem Tatsachenbereich. Eine andere rechtliche Beurteilung stellt keinen Wiederaufnahmsgrund gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) dar.

Die Vermietung einer Eigentumswohnung (wie im vorliegenden Fall) stellt eine Betätigung iSd. [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) BGBl 1993/33 idGF (LVO) dar, wobei eine ertragsteuerlich unerhebliche Liebhaberei anzunehmen ist, wenn aus der Bewirtschaftung der

Eigentumswohnung Verluste entstehen (Liebhabeivermutung). Die in der LVO normierte Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) ausgeschlossen sein ([§ 1 Abs. 2 vorletzter Satz LVO](#)). [§ 2 Abs. 4 LVO](#) bestimmt: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 (wie im vorliegenden Fall der Vermietung einer Eigentumswohnung) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Das FA wertete in der Begründung zu den Wiederaufnahmsbescheiden betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 die - im Jahr 2011 - erfolgte Beendigung der Vermietungstätigkeit (durch Verkauf der Eigentumswohnung) mit einem Gesamtverlust in einem nunmehr "abgeschlossenen Zeitraum" als "neue Tatsachen" iSd [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

Bereits im Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0082, stellte der VwGH klar, dass nicht eine – selbst aus rein privaten Motiven erfolgte - Einstellung einer Betätigung vor Erreichen eines Gesamterfolges für eine Liebhabereibeurteilung maßgebend ist sondern (Zitat:) "die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlicher erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten."

Für den vorliegenden Fall vermag daher allein die Tatsache der Beendigung der Wohnungsvermietung im Jahre 2011 mit einem Gesamtverlust die Einschätzung der Betätigung als Liebhaberei nicht zu stützen.

Das FA stellte auch nicht fest, dass der Bw. von vornherein eine zeitlich begrenzte Vermietungstätigkeit plante (vgl. VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#)).

Überdies ist zu beachten, dass Wiederaufnahmsgründe iSd [§ 303 Abs. 4 BAO](#) nur bereits im Zeitpunkt der Erlassung der später aufgehobenen Bescheide existente Tatsachen oder Beweismittel sein können, die der Abgabenbehörde eben erst später bekannt werden (siehe

auch Ritz, aaO, § 303 Tz 13). Demgegenüber stellt die vom FA herangezogene Beendigung ein Ereignis des Jahres 2011 dar und ist damit in Bezug auf die aufgehobenen Bescheide aus den Jahren davor keine neu hervorgekommene Tatsache oder Beweismittel.

Weiters waren auch die einzelnen Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietungstätigkeit (und damit auch die jeweiligen Gesamtwerbungskostenüberschüsse) bei Erlassung der später aufgehobenen Abgabenbescheide bereits bekannt.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide verloren die ebenfalls angefochtenen geänderten Abgabenbescheide Einkommensteuer 2007 bis 2010 ihre Rechtsgrundlage und schieden aus dem Rechtsbestand aus. Damit erwies sich die Berufung gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 als unzulässig geworden und war gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen.

2. Einkommensteuer 2011

Der Bw. erwirtschaftete aus der Vermietung der Eigentumswohnung im Zeitraum 1999 bis 2011 (13 Jahre) einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von rund € 21.000,00. Auf die Aufstellung der Ergebnisse am Beginn dieser Berufungsentscheidung wird als Tatsachenfeststellungen verwiesen.

Wie bereits oben im Punk 1. ausgeführt, ist in rechtlicher Beurteilung die Vermietung der berufungsgegenständlichen Eigentumswohnung dahingehend zu untersuchen, ob die Tätigkeit in der vom Bw. konkret betriebenen Weise unabhängig von der 2011 erfolgten Einstellung objektiv Aussicht hatte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen.

Das Ansteigen der Fremdmittelzinsen gehört bei einer Vermietung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) zum typischen Vermietungsrisiko (VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#)).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im ersten Jahr 1999 zwar erstmals Aufwendungen jedoch noch keine Einnahmen anfielen, ist im vorliegenden Fall als absehbarer Zeitraum iSd [§ 2 Abs. 4 LVO](#) ein solcher von 21 Jahren anzusetzen.

Für die Liebhabereibeurteilung ist daher zu prüfen, ob die Vermietungstätigkeit, wäre sie in der vom Bw. konkret ausgeübten Art und Weise im Zeitraum 1999 bis 2019 (21 Jahre lang) unverändert ausgeübt worden, einen Gesamteinnahmenüberschuss ergeben hätte.

Im Jahr 2011 erfolgte keine Vermietung mehr, es fielen bis zur Abwicklung des Wohnungsverkaufs nur Ausgaben an.

Im Zeitraum 1999 bis 2010 (12 Jahre) erwirtschaftete der Bw. aus seiner Betätigung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 19.346,42. Die Betätigung ist daher dahingehend zu untersuchen, ob sie bei unveränderter Fortführung bis zum Jahr 2019 (weitere 9 Jahre) den bisherigen Gesamtwerbungskostenüberschuss ausgeglichen und insgesamt einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt hätte.

Der Nachweis der Eignung einer Betätigung zum Gesamteinnahmenüberschuss ist vom Abgabepflichtigen (demjenigen, der die Betätigung ausübt) durch Vorlage einer Prognoserechnung zu erbringen (VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#)).

Im vorliegenden Fall bezieht sich der Bw. auf folgende von ihm vorgelegte Prognoserechnung:

Beginn Prognoserechnung laut Bw.:

Mieteinkünfte	pro Monat	jährlich	
	€	€	
2007	483,00	5.796,00	
2008	507,15	6.085,80	laut Bw. 5% Erhöhung, "da seit 2005 keine Indexsteigerungen"
2009	517,29	6.207,52	ab 2009 jährliche 2% Indexanpassung
2010	527,64	6.331,67	
2011	538,19	6.458,30	
2012	548,96	6.587,47	
2013	559,93	6.719,21	
2014	571,13	6.853,60	
2015	582,56	6.990,67	
Betriebskosten	pro Monat	jährlich	
	€	€	
2007	162,77	1.953,24	
2008	162,77	1.953,24	laut Bw. keine Anpassung, Betriebskosten seien erst "2*" valorisiert worden
2009	162,77	1.953,24	hoher Reservefonds, alle Sanierungsarbeiten am Haus seien durchgeführt
2010	162,77	1.953,24	
2011	166,03	1.992,30	
2012	169,35	2.032,15	
2013	172,73	2.072,79	
2014	176,19	2.114,25	
2015	179,71	2.156,53	
jährlich	Zehntelabsetzungen	Afa	
	€	€	
2007		917,84	1.308,11
2008		917,84	1.308,11
2009		917,84	1.308,11

2010	917,84	1.308,11	laut Bw. Zehntelabsetzungen 2010 ausgelaufen
2011		1.308,11	
2012		1.308,11	
2013		1.308,11	
2014		1.308,11	
2015		1.308,11	

Die übrigen Werbungskosten würden bis 2010 € 100,00 betragen. Instandhalten seinen laut Bw. mit "0,00" angesetzt worden, ein möglicher Aufwand wäre Fenstereinbau. "Zahlung an Hausverwaltung durch Urteil" Jeder Eigentümer müsse aus dem Reservefonds die Eigen ersetzt bekommen. Zahlungen an den Reservefonds seien schon geleistet, "daher Rückerstattung nach Einbau".

Fremdfinanzierung	€	
2007	3.800,00	laut Bw. stark ansteigende Zinsen, sowohl Euribor als auch Schweizer Franken Finanzierung
2008	3.800,00	ab 2008 werde von stabiler Zinslandschaft ausgegangen "bzw." Abfall der Schweizer Franken Währung
2009	3.800,00	
2010	3.800,00	Tilgungsträger "wird nicht steuerlich angesetzt = 10 Jahre"
2011	2.200,00	
2012	2.200,00	
2013	2.200,00	
2014	2.200,00	
2015	2.200,00	

Der Tilgungsträger soll 40% vom aushaftenden Darlehen erhalten. Es werde ein neuer Tilgungsträger vereinbart, die erreichte Deckungssumme werde auf das Kreditkonto einbezahlt, "Reduzierung Zinsaufwand".

Gesamtaufstellung Plan laut Bw:

	2007	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€	€
Mieteinkünfte inkl.					
Betriebskosten	5.796,00	6.085,80	6.207,52	6.331,67	6.458,30
Aufwand Betriebskosten	-1.953,24	-1.953,24	-1.953,24	-1.953,24	-1.992,30
Zehntelabsetzungen	-917,84	-917,84	-917,84	-917,84	0,00
Afa	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11
übrige Werbungskosten	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00
Instandhaltung/Instandsetzung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fremdfinanzierung	-3.800,00	-3.800,00	-3.800,00	-3.800,00	-2200
"Planergebnis"	-2.283,19	-1.993,39	-1.871,67	-1.747,52	857,89
	2012	2013	2014	2015	
	€	€	€	€	
Mieteinkünfte inkl.					
Betriebskosten	6.587,47	6.719,21	6.853,60	6.990,67	
Aufwand Betriebskosten	-2.032,15	-2.072,79	-2.114,25	-2.156,53	

Zehntelabsetzungen	0,00	0,00	0,00	0,00
Afa	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11	-1.308,11
übrige Werbungskosten	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00
Instandhaltung/Instandsetzung	0,00	0,00	0,00	0,00
Fremdfinanzierung	-2.200,00	-2.200,00	-2.200,00	-2.200,00
"Planergebnis"	947,21	1.038,31	1.131,24	1.226,03

Ende der Prognoserechnung des Bw.

Obwohl das FA in der Berufungsvorentscheidung zutreffend darauf hinwies, dass die Prognoserechnung des Bw. betreffend der inzwischen abgelaufenen Jahre (ab 2007) nicht mit den tatsächlichen Ergebnissen übereinstimmt, lässt der Bw. seine Prognoserechnung unverändert und nimmt auch keine Anpassungen vor (siehe Vorbringen im Vorlageantrag).

Eine Prognoserechnung, die sich in Bezug auf bereits abgelaufene Jahre als unzutreffend herausstellt, ist jedoch insgesamt ungeeignet zum Nachweis, dass eine Betätigung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erwarten lässt.

Die Prognoserechnung des Bw. ist auch deshalb ungeeignet, da diese keine Instandhaltungs- und Reparaturkosten enthält: Laut VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#) (unter wiederholten Hinweis auf die eigene Rechtsprechung), haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz. Die laufenden Instandhaltungskosten vorsorglich zu berücksichtigen, ist bei Erstellung einer Ertragsprognoserechnung für die Widerlegung eines Liebhabereiverdacht es unerlässlich. Einem diesbezüglichen Kostenansatz kann laut VwGH, aaO, auch mit dem Vorbringen niedrigeren Instandhaltungsaufwandes in vergangenen Jahren nicht erfolgreich entgegengetreten werden.

Schließlich endet die Prognoserechnung bereits 2015 und damit vor dem Ende des hier maßgeblichen absehbaren Zeitraumes 2019. Selbst unter Anwendung der unzutreffenden Prognose des Bw. für die Jahre 2011 bis 2015 verbleibt rechnerisch ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rund € 14.000,00.

	€
tatsächliches Ergebnis 1999 bis 2010 (ohne 2011)	-19.346,42
Prognose Bw.:	
2011	857,89
2012	947,21
2013	1.038,31
2014	1.131,24
2015	<u>1.226,03</u>
	-14.145,74

Unter Berücksichtigung des gänzlichen Fehlens von Instandhaltungs- und Reparaturkosten in der Prognose 2011 bis 2015 (obwohl zB. 2004 und 2005 solche Kosten in Höhe von € 852,23 und € 583,67 tatsächlich angefallen sind), von zuletzt prognostizierten Einnahmen von

€ 4.834,14 (ohne Betriebskosten als durchlaufender Posten), jährlich jedenfalls zu erwartender Afa von € 1.308,11, Fremdmittelzinsen (laut Prognose 2015 € 2.200,00) und weiterer Instandhaltungs- und Reparaturkosten erscheint daher das Erreichen eines positiven Gesamterfolges im Jahr 2019 als nicht realistisch.

Damit ist die vom Bw. ausgeübte Betätigung objektiv ungeeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erzielen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. November 2012