



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder ORat Dr. Wolfgang Aigner, Manfred Obermüller und Christian Schuckert im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, mit denen die Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1995 gemäß § 295 a abgeändert und die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 2002 festgesetzt wurden, nach der am 30. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1995 gemäß § 295 a BAO abgeändert und die Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2002 festgesetzt wurden, wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Angestellte, die eine Wohnung (in der Folge kurz als "Wohnung 1" bezeichnet) im 19. Wiener Gemeindebezirk (in den Streitjahren) sowie eine Mietwohnung (in der Folge kurz als "Wohnung 2" bezeichnet) im 9. Wiener Gemeindebezirk (ab dem Jahr 1999) für Bestandzwecke genutzt hat.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen für die Streitjahre angezeigten Einkünfte aus den in Rede stehenden Wohnungen sowie die diesbezüglichen Vorsteuern dargestellt:

Jahr	Wohnung 1 (Eigentumswohnung)	Wohnung 2 (Mietwohnung)	Vorsteuern
1995	S - 272.652		S 534.422,54
1996	S - 196.770		S 24.152,27
1997	S - 207.863		S 30.489,62
1998	S - 142.103		S 14.399,30
1999	S 172.441,01		S 12.324,01
2000	S 59.114,22		S 10.732,68
2001	S 64.402,70		S 21.019,55
2002	€ 8.709,42		€ 1.382,69

Mit dem Schreiben vom 1. April 1996 erklärte die Bw. dem Finanzamt gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ihren Verzicht auf die Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 27 und legte dem Schreiben eine (in der Folge als Prognoserechnung Nr. 1) bezeichnete Prognoserechnung für die Jahre 1995 bis 2006 bei, die einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten für das Jahr 2006 verspricht.

In Streit steht die Einkunftsquelleneigenschaft der von der Bw. an A unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes mit 1. Jänner 2001 geschenkte "Wohnung 1".

Infolge des Schreibens vom 25. Februar 2004, demzufolge die Bw. die Vermietung der "Wohnung Nr. 1" mit 31. Dezember 2003 beendet hatte, erließ das Finanzamt gemäß § 295 a BAO mit 12. März 2004 datierte Bescheide (betreffend der Einkommen- und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1995), mit denen die Betätigung betreffend der Vermietung der "Wohnung 1" durch die Feststellung der (vorzeitigen) Beendigung der Betätigung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses sowie der fehlenden Übereinstimmung der am 4. Februar 1996 vorgelegten Prognoserechnung mit den tatsächlich erzielten Ergebnissen als rückwirkende Ereignisse im Sinne der letztzitierten Norm bedingt als Liebhaberei gewertet wurde.

Mit der mit 13. April 2004 datierten Berufung gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 brachte die Bw. vor, dass es sich bei den Bescheiden, die mit den bekämpften Bescheiden abgeändert wurden, um die (endgültigen)

Bescheide betreffend der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 1995 vom 30. Juli 1996 handle und Bemessungsverjährung bereits eingetreten sei. Weiters bestritt die Bw. die Rechtmäßigkeit der Anwendung des § 295 a BAO mit der Begründung, dass die Prognoserechnung (Nr. 1) vom 4. Februar 1996 nicht zur Beurteilung herangezogen werden könne, weil die Option auf rückwirkende Anwendung der geänderten Liebhabereiverordnung (28. November 1997) mit Schreiben vom 20. März 1998 ausgeübt worden sei. Die Abweichung der tatsächlichen Ergebnisse zu jener Prognoserechnung (= Prognoserechnung Nr. 2) aus dem Jahr 1998, aus der sich die Erzielung eines Gesamtüberschusses nach 17 Jahren ergebe, liege in der für die Bw. nicht vorhersehbaren Mietpreisentwicklung (Senkung) sowie der ebenfalls nicht vorhersehbaren Zinsentwicklung; bei Aktualisierung der Prognoserechnung aus dem Jahr 1998 sei nach heutigem Wissenstand (Berechnung siehe Beilage 2 - Prognoserechnung Nr. 3) ebenfalls mit einem Gesamtüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraums, nämlich nach 18 Jahren, zu rechnen .

Zur vorzeitigen anderweitigen Verwendung des Mietobjekts brachte die Bw. unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 2000, 99/15/0012, und 3. Juli 2003, 99/15/0017, (denen zufolge es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehe, wenn die Vermietung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses eingestellt werde,) und "die Prognoserechnung" vor, dass aus dieser Rechnung der Umstand, dass die Vermietung auf die Erzielung eines Gesamtgewinns innerhalb des Beobachtungszeitraums abgestellt gewesen sei, hervorgehe. Die Bw. sei jedoch zur Einstellung der Vermietung gezwungen gewesen, weil die Mutter der Bw. pflegebedürftig geworden sei. Um die Mutter zu Hause pflegen zu können, habe die Bw. ihre Mutter in der neben der bisher vermieteten "Wohnung 1" (befindlichen) Garconniere, die ebenfalls der Bw. gehöre, unterbringen müssen. Die Bw. selbst habe aus diesem Grund in die "Wohnung 1" einziehen müssen. Eine andere Möglichkeit habe die Bw. nicht gehabt, weil sie ihre Hauptwohnung weder selbst beziehen, noch weiterhin untervermieten habe können, da das Haus vom Eigentümer derart vernachlässigt worden sei, dass eine rentable Untervermietung nicht mehr möglich und eine Eigennutzung nicht zumutbar gewesen sei.

Die Prognoserechnung habe sich nicht objektiv als nachträglich unrichtig erwiesen und stelle daher ebenfalls kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Im Gefolge des Schreibens vom 25. Februar 2004 änderte das Finanzamt des Weiteren die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002, indem es gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide erließ und die in Rede stehende Vermietungstätigkeit als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO erkannte. Dies mit der - nach Zitierung der §§ 1 Abs. 2 und 2 Abs. 4 LVO in der für das

jeweilige Streitjahr gültigen Fassung - im Wesentlichen wiedergegebenen Begründung, dass mit der Einstellung der im Jahr 1995 begonnenen Vermietungstätigkeit am 31. Dezember 2003 (lt. Schreiben vom 25. Februar 2004) ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege, in dem ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 1.127.466 in den Jahren 1995 bis 2002 gegeben sei und dass Liebhaberei auch für die Umsatzsteuer im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 LVO vorliege.

Auf die mit 24. März 2004 datierte Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002, mit denen die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten, soweit sie nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, als Sonderausgaben beantragt worden war, folgte die mit 13. April 2004 datierte Berufung, welche die Berufung vom 24. März 2004 ersetzte und sich auch gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002 richtete. Als Begründung für dieses Rechtsmittel wurden die bereits in der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1995 enthaltenen und bereits oben wiedergegebenen Ausführungen - nach Zitierung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 2000, 99/15/0012, und 3. Juli 2003, 99/15/0017 - nochmals wiedergegeben.

Mit der Berufung (gegen die gemäß § 295 a BAO ergangenen Bescheide), der die Bw. die als Beilagen 1 und 2 bezeichneten Prognoserechnungen beigelegt hatte, wurde ebenso wie mit der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 2002 festgesetzt worden waren, die Anträge auf Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 leg. cit. BAO gestellt.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Steuerberatungskosten in der Form, in der deren Anerkennung als Sonderausgaben mit der Berufung vom 24. März 2004 beantragt wurde,

dargestellt:

Einkommensteuerbescheid	Sonderausgaben Steuerberatungskosten		Anmerkungen
	Brutto ATS	Brutto EUR	
1996	34.320,00	2.494,13	keine
1997	29.664,00	2.155,77	keine
1998	21.840,00	1.587,17	keine
1999	13.622,40	989,98	66% von S 20.640,00
2000	1.713,60	124,53	42% von S 4.080,00
2001	20.424,00	1.484,27	46% von S 44.400,00
2002		1.805,85	46% von brutto € 3.925,75

Mit Mail vom 7. Juni 2005 wurden dem UFS die in englischer Sprache verfassten Mietverträge betreffend das Bestandsobjekt im 19. Wiener Gemeindebezirk vom 26. Oktober 1995, 13. August 1997, 10. September 1999 und 10. September 2001 übermittelt.

Im Rahmen des mündlichen Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2005 bestritt die Bw., jemals die Absicht, die "Wohnung 1" für eigene Wohnzwecke zu nutzen, gehabt zu haben, und gab bezüglich der Lebensumstände ihrer Mutter zu Protokoll, dass die Mutter ihren Wohnsitz ursprünglich im 13. Wiener Gemeindebezirk gehabt habe, unter einer schweren Osteoporose leide und eine Gehbehinderung gehabt habe. Mangels Lifts sei ein Wohnsitzwechsel an die "Wohnung 1" vollzogen worden.

Die steuerliche Vertreterin B führte zur Prognoserechnung aus, dass die Wohnung die Pension der Bw. erhöhen hätte sollen und als Pensionsvorsorge geplant gewesen sei. Nach damaliger Rechtslage sei eine Prognoserechnung auf 12 Jahre erstellt worden. Mit Schreiben vom 20. März 1998 sei die Option auf rückwirkende Anwendung der geänderten LVO vom 28. November 1997 ausgeübt worden, wodurch sich der Beobachtungszeitraum auf zwanzig Jahre verlängert habe. Die geänderte Prognoserechnung habe einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2011 ergeben.

Dem Gesagten erwiderte die Vertreterin des Finanzamts, dass dem Artikel von Doralt, RdW 2004/97, zufolge ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO auch dann, wenn die Prognoserechnung sich nachträglich als objektiv unrichtig erweise, anzunehmen sei; das sei - nach Ansicht des Finanzamts - hier der Fall.

Weiters zitierte Mag. Kovacs § 208 Abs. 1 lit. e BAO (, demzufolge die Verjährung in den Fällen des § 295a mit dem Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist, beginne,) und nannte das Jahr 1999 als Beispiel dafür, dass das Mietausfallrisiko mit dem Abschluss von befristeten Mietverträgen in Kauf genommen und dieses Wagnis nicht in der Prognoserechnung berücksichtigt worden sei, mit der Begründung, dass in diesem Jahr die Mieteinnahmen um ungefähr S 50.000 niedriger gewesen seien, als in der Prognoserechnung nach der Option angesetzt worden sei.

Im Anschluss daran bezeichnete die steuerliche Vertreterin der Bw., B, diese Behauptung als unbewiesen und gab zu Protokoll, dass das letztgenannte Jahr ein atypisches Jahr gewesen sei (, in dem es wider Erwarten zu Leerstehungen gekommen sei). Nach Erachten der steuerlichen Vertreterin der Bw. führe die Tatsache, dass befristete Mietverträge abgeschlossen worden seien, nicht dazu, dass ein höheres Risiko für Mietzinsausfälle gegeben sei. Diese normalen Marktrisiken seien in der Prognoserechnung berücksichtigt. "Dass der Markt so hinuntergeht", sei im Jahr 1995 nicht absehbar gewesen. Aufgrund der internationalen Kontakte der Bw. - als Personalberaterin habe die Vermieterin Kontakte zu internationalen Gesellschaften gehabt - sei mit Nachfolgemietern zu rechnen gewesen, womit längerfristige Leerstehungen auszuschließen gewesen seien.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamts nach den Kosten, die unter der Position „Diverses“ in der letzten Fassung der Prognoserechnung erfasst seien, antwortete B: „Sämtliche sonstigen Werbungskosten. Die Position wurde an die tatsächlich angefallenen Kosten der Vorjahre angepasst.“

Der protokollierten Aussage von Mag. Kovacs „Bei Vergleich der Prognoserechnung 2 mit der Prognoserechnung 3 erscheinen mir S 20.000 im Vergleich zu den S 51.000 sehr gering und unwahrscheinlich. Auch wenn die S 20.000 den durchschnittlichen Werbungskosten der letzten drei Jahre entsprechen, so muss dem entgegnet werden, dass in den Jahren davor durchaus viel höhere Werbungskosten angefallen sind.“ fügte die steuerliche Vertreterin B „Höher, aber nicht viel höher. Im Jahr 2000 sind die Werbungskosten viel geringer gewesen.“ bzw. die Bw. „Die Betriebskosten wurden vom Mieter bezahlt.“ hinzu.

Auf die Frage des Referenten nach den von der Gebäudeversicherung erfassten Risiken antwortete die Bw., dass sie zuhause nachschauen werde.

Im Anschluss an die Zusage der Abgabepflichtigen, dem UFS eine Aufgliederung der Werbungskosten nach den Bestandobjekten nachzureichen, führte die Bw. bezüglich der "Wohnung 2" aus, diese Wohnung an die Hausverwaltung zurückgeben haben zu müssen, weil der Zustand des Hauses für Mieter bereits zu diesem Zeitpunkt unzumutbar gewesen sei. Bei Rückgabe der Wohnung an die Hausverwaltung sei eine kleine Ablöse bezahlt worden, die bei weitem nicht die Investitionen (Bad, Küche, Fußböden) gedeckt habe. Obwohl die Aufgabe der "Wohnung 2" nicht für die Bw. von Vorteil gewesen sei, habe die Bw. diesen Schritt setzen und in die "Wohnung 1" umziehen müssen.

Abschließend sei bemerkt, dass die Vertreterin des Finanzamtes das Berufungsbegehren betreffend der Steuerberatungskosten im Rahmen des Erörterungsgesprächs außer Streit gestellt hat.

Mit e-mail der Bw. vom 23. Juni 2005 wurde dem UFS die ursprüngliche Prognoserechnung für den Zeitraum 1995-2005 sowie eine Übersicht über die sonstigen Werbungskosten für den Zeitraum 1995 bis 2003 übermittelt.

In der am 30. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat legte der steuerliche Vertreter der Bw. - C - ein Telefax vom 14. Juni 2005, welches die durch eine Versicherung gedeckten Schäden an dem Bestandsobjekt anführte, vor, bestätigte, die in dem Berufungsbegehren getroffenen Ausführungen vollinhaltlich aufrecht zu erhalten, und führte zu der Bestimmung des § 295a BAO ins Treffen, dass es sich bei dieser - dem § 175 der deutschen Abgabenordnung nachgebildeten - Vorschrift um eine Norm handle, in der Ermessen geübt werden müsse. Das Finanzamt habe eine Begründung für das Ermessen aber bislang nicht geliefert.

Weiters wies C darauf hin, dass die Anwendbarkeit des in Rede stehenden Paragraphen den Eintritt eines "Ereignisses" voraussetze. Der Begriff "Ereignis" sei auch in § 308 BAO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) angeführt, wo von einem unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignis die Rede sei. Ständige Lehre sei, dass unter einem "Ereignis" nur ein solches verstanden werden könne, das ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintrete; im vorliegenden Berufungsfall sei dies hingegen keineswegs der Fall gewesen. Vielmehr habe die Bw. aus freien Stücken aus den in der Berufung geschilderten Erwägungen die Vermietungsabsicht beendet und die Wohnung selbst genutzt.

Weiters gab C zu Protokoll, dass § 295a BAO von einem unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignis spreche, bestritt, dass von der Aufgabe der Vermietungsabsicht eine Rückwirkung ausgehe, die sich auf den Beginn des Mietverhältnisses erstrecke, verwies auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2004, Zl. 2002/15/0024, (demzufolge es bei der Beurteilung als Liebhaberei auf den Plan des Steuerpflichtigen ankomme, wenn eine Bewirtschaftungsart wegen des Verkaufs des Objektes nicht (zur Gänze) in die Tat umgesetzt worden sei, sofern der Plan in einer der Objektivierbarkeit zugängigen Weise in der Außenwelt in Erscheinung getreten sei) und fügte dem Gesagten hinzu, dass die Vorlage eines solchen Planes durch die Prognoserechnung deutlich dokumentiert sei, sodass die Abgabenbescheide für das Jahr 1995 und die Folgejahre auch inhaltlich unrichtig seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 der Liebhabereiverordnung (=LVO) in der Fassung des BGBl. Nr. 1993/33 ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO kann gemäß § 2 Abs. 4 nur widerlegt werden,

wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt.

Was die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betrifft, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ausgesprochen, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Eine Einbeziehung von Zeiträumen, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, ist ... gerechtfertigt (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. März 1998, 93/14/0028, und vom 22. November 2001, 98/15/0056).

Im Gefolge des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, änderte der Bundesminister für Finanzen die LVO mit dem BGBl. II 1997/358, infolge dessen § 1 Abs. 2 LVO nunmehr die Ziffer Z 3 mit dem Text "*Liebhabelei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen*" enthält und § 2 Abs. 4 lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabelei 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 Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Nach der an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, anschließenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Vermietung ein kürzerer Zeitraum als der zuvor genannte absehbare von 20 Jahren nur dann in Betracht, wenn die Betätigung von vornherein auf einen solchen angelegt ist (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 2000, 97/15/0009). Jedoch muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen wird. In diesem Fall liegt es am Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen kann, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (siehe beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, und 23. November 2000, 95/15/0177, 0178, jeweils mit weiterem Nachweis).

Die Vermietung einer Liegenschaft ist dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0056). Dieser absehbare Zeitraum stimmt mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 der LVO in der Stammfassung, BGBl 33/1993, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LVO überein, kommt daher sowohl bei der unter § 1 Abs. 1 der LVO ebenfalls in der Stammfassung fallenden als auch bei der unter § 1 Abs. 2 fallenden Gebäudevermietung zur Anwendung (vgl. die Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2000, 97/15/0166 sowie vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028). Sowohl Abs. 1 als auch Abs. 2 des § 1 LVO ordnen an, dass Gegenstand der Liebhabereiprüfung jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit ist. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist für jede einzelne Einkunftsquelle zu beurteilen, ob eine solche oder ob Liebhaberei vorliegt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2003, 97/13/0213, und vom 29. Jänner 1997, 97/13/0015).

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, und 30. Oktober 2003, 2003/15/0028). Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Erhebungen schlüssig sind und der Sachverhalt vollständig erhoben ist (vgl. Ritz, BAO-

Kommentar, § 167 Tz 10 samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1998, 96/15/0005, und 10. September 1998, 96/15/0257).

Mit dem Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass ein Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit dient. Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6). Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten ist im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I 2003/124, änderte der Gesetzgeber u. a. die Bestimmungen der BAO, indem er diesen den § 295a hinzufügte. Aufgrund dieser Norm kann ein Bescheid von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Wohnungseigentumsgesetzes ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Da die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung der Bw. in erster Linie danach zu betrachten war, ob die in Rede stehende Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hatte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, hatte die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Bw. nach einem solchen Erfolg, als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Mit der e-mail vom 23. Juni 2005 wurde dem UFS die nachfolgend wiedergegebene "ursprüngliche" - in der Folge als Nr. 1 bezeichnete - Prognoserechnung übermittelt:

	Jahr	Miete	Afa	Zinsen, Kreditgebühren	diverses	Überschuss +/-	Gesamtüberschuss (kumuliert)
				S			
1.	1995	32.727,00	48.900,00	135.163,00	121.476,00	-272.812,00	-272.812,00
2.	1996	180.000,00	98.000,00	246.585,00	5.000,00	-169.585,00	-442.397,00
3.	1997	185.400,00	98.000,00	217.402,00	5.000,00	-135.002,00	-577.399,00
4.	1998	190.960,00	98.000,00	188.392,00	5.000,00	-100.432,00	-677.831,00
5.	1999	196.690,00	98.000,00	159.641,00	5.000,00	-65.951,00	-743.782,00
6.	2000	202.590,00	67.000,00	131.255,00	5.000,00	-665,00	-744.447,00
7.	2001	208.670,00	36.000,00	103.355,00	5.000,00	64.315,00	-680.132,00
8.	2002	214.930,00	36.000,00	76.096,00	5.000,00	97.834,00	-582.298,00
9.	2003	221.380,00	36.000,00	49.659,00	5.000,00	130.721,00	-451.577,00
10.	2004	228.020,00	36.000,00	24.267,00	5.000,00	162.753,00	-288.824,00
11.	2005	234.860,00	36.000,00	0,00	5.000,00	193.860,00	-94.964,00
12.	2006	241.900,00	36.000,00	0,00	5.000,00	200.900,00	105.936,00
		<u>2.338.127,00</u>	<u>723.900,00</u>	<u>1.331.815,00</u>	<u>176.476,00</u>	<u>105.936,00</u>	

In der Beilage zur Berufung gegen die gemäß § 295 a BAO ergangenen Bescheide wurden dem Finanzamt folgende zwei Prognoserechnungen übermittelt:

Prognoserechnung Nr. 2 (Beilage 1)							
Jahr	Miete	Afa	Zinsen	diverses	Überschuss	Gesamtüberschuss	
	S	S	S	S	S	S	
1995	32.727,27	48.966,00	135.163,21	121.250,44	-272.652,38	-272.652,38	lt. Bescheid v. 30. Juni 1996
1996	196.363,56	107.617,35	226.984,84	58.531,00	-196.769,63	-469.422,01	lt. Bescheid vom 7. November 1997
1997	173.232,75	112.883,99	231.426,87	36.785,15	-207.863,26	-677.285,27	lt. Steuererklärung
1998	204.000,00	112.800,00	188.392,00	51.000,00	-148.192,00	-825.477,27	
1999	208.080,00	112.800,00	159.641,00	51.000,00	-115.361,00	-940.838,27	
2000	212.241,60	112.800,00	131.255,00	51.000,00	-82.813,40	-1.023.651,67	
2001	216.486,43	112.800,00	103.355,00	51.000,00	-50.668,57	-1.074.320,24	
2002	220.816,16	56.400,00	76.096,00	51.000,00	37.320,16	1.037.000,08	
2003	225.232,48	56.400,00	49.659,00	51.000,00	68.173,48	-968.826,59	
2004	229.737,13	56.400,00	24.267,00	51.000,00	98.070,13	-870.756,46	
2005	234.331,88	56.400,00	0,00	51.000,00	126.931,88	-743.824,58	
2006	239.018,51	56.400,00	0,00	51.000,00	131.618,51	-612.206,07	
2007	243.798,88	56.400,00	0,00	51.000,00	136.398,88	-475.807,19	
2008	248.674,86	56.400,00	0,00	51.000,00	141.274,86	-334.532,32	
2009	253.648,36	56.400,00	0,00	51.000,00	146.248,36	-188.283,97	
2010	258.721,33	56.400,00	0,00	51.000,00	151.321,33	-36.962,64	
2011	263.895,75	56.400,00	0,00	51.000,00	156.495,75	119.533,11	
2012	269.173,67	56.400,00	0,00	51.000,00	161.773,67	281.306,78	
2013	274.557,14	56.400,00	0,00	51.000,00	167.157,14	448.463,92	
2014	280.048,28	56.400,00	0,00	51.000,00	172.648,28	621.112,21	

Die dem Finanzamt als Beilage 2 vorgelegte Prognoserechnung Nr. 3 wurde auf dem Wissenstand April 2004 erstellt:

Jahr	Miete	Afa	Zinsen	diverses	Überschuss	Gesamtüberschuss	
	S	S	S	S	S	S	
1995	32.727,27	48.966,00	135.163,21	121.250,44	-272.652,38	-272.652,38	lt. Bescheid
1996	196.363,56	107.617,35	226.984,84	58.531,00	-196.769,63	-469.422,01	lt. Bescheid
1997	173.232,75	112.883,99	231.426,87	36.785,15	-207.863,26	-677.285,27	lt. Bescheid
1998	204.000,00	114.951,61	202.652,92	28.498,33	-142.102,86	-819.388,13	lt. Bescheid
1999	152.666,67	150.390,88	172.906,72	49.962,08	-220.593,01	-103.998,14	lt. Bescheid
2000	180.000,00	145.456,82	121.931,20	1.428,00	-88.816,02	-112.879,16	lt. Bescheid
2001	180.000,00	102.495,23	80.126,09	21.428,00	-24.049,32	-115.284,48	lt. Bescheid
2002	180.000,00	58.178,55	75.732,98	20.707,46	25.381,01	-112.746,57	lt. Bescheid
2003	180.000,00	45.073,10	40.175,40	18.844,73	75.906,77	-105.155,70	lt. Entwurf Steuererklärung
2004	183.600,00	45.073,10	24.267,00	20.000,00	94.259,90	-95.729,80	
2005	187.272,00	45.073,10	0,00	20.000,00	122.198,90	-83.509,91	
2006	191.017,44	45.073,10	0,00	20.000,00	125.944,34	-70.915,57	
2007	194.837,79	45.073,10	0,00	20.000,00	129.764,69	-57.939,88	
2008	198.734,54	45.073,10	0,00	20.000,00	133.661,44	-44.572,94	
2009	202.709,23	45.073,10	0,00	20.000,00	137.636,13	-30.809,31	
2010	206.763,42	45.073,10	0,00	20.000,00	141.690,32	-16.640,29	
2011	210.898,69	45.073,10	0,00	20.000,00	145.825,59	-20.577,41	
2012	215.116,66	45.073,10	0,00	20.000,00	150.043,56	12.946,15	
2013	219.418,99	45.073,10	0,00	20.000,00	154.345,89	28.381,04	
2014	223.807,37	45.073,10	0,00	20.000,00	158.734,27	44.254,31	

Was die Prognoserechnungen Nr. 1 und 3 betrifft, ging die Prognoserechnung Nr. 1 in einem nicht unbedeutenden Ausmaß von anderen Werten aus, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, und war daher nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Wurde die dritte Prognoserechnung zu einem

Zeitpunkt, zu dem die Bw. ihre Betätigung bereits beendet hatte, erstellt, so belegte die in dieser Art erstellte Prognose zwar die Absicht der Bw., die beiden vorherigen Prognosen als Beweismittel zu ersetzen, aber nicht das, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der von der Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung zu beweisen. Bestehen bei einer Vermögensswaltung generell eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen, so erwies sich die Tatsache, dass die Bw. die erste durch zwei weitere Prognoserechnungen ersetzte, als ein Indiz für die Wertung der Betätigung der Bw. als Liebhaberei.

Auch die Prognoserechnung Nr. 2 vermochte nicht zu überzeugen, wenn diese einen kontinuierlichen Anstieg an Einnahmen von S 173.232,75 im Jahr 1997 auf S 280.048,28 im Jahr 2014 erwarten ließ (!). Dies, obwohl die Bw. die in Rede stehende Wohnung in den dem Jahr der Erstellung der Prognoserechnung Nr. 2 vorangegangenen Jahren lediglich befristet vermietet hatte, wofür sie Mieten in Höhe von S 32.727,27 im Jahr 1995 bzw. S 196.363,56 im Jahr 1996 bezogen hatte.

Aus den dem UFS vorliegenden Mietverträgen vom 26. Oktober 1995, 13. August 1997 und dem 10. September der Jahre 1999 und 2001 war zu ersehen, dass die Bw. die in Rede stehende Wohnung innerhalb der Zeiträume "24. Oktober 1995 bis 24. Oktober 1996", "15. August 1997 bis 15. August 1999" und "1. Oktober 1999 bis 30. September 2003", somit stets befristet vermietet hatte. Da die Bw. die seit dem Jahr 1995 für Bestandszwecke genutzte Eigentumswohnung an A unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes mit 1. Jänner 2001 geschenkt und die Inbestandgabe der Wohnung mit 31. Dezember 2003 beendet hatte, ohne vor Beendigung der Tätigkeit einen Vertrag abgeschlossen zu haben, der die Kontinuität des Verwendungszwecks der "Wohnung 1" für die Zukunft in einer Form sicherstellt, die die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Zinseinnahmen über die Werbungskosten innerhalb des vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraums von zwanzig Jahren erwarten hätte lassen, bestand für die Abgabenbehörde erste Instanz die Möglichkeit, von dem Verhalten der Bw. auf den Fehlbestand einer konkreten Vermietungsabsicht von Beginn der Betätigung an zu schließen. Ermöglicht § 295 a BAO der Abgabenbehörde, eine Einkunftsquelle auch nachträglich als Liebhaberei einzustufen, wenn das Mietobjekt vorzeitig anderweitig verwendet wird und die Prognoserechnung sich aus Gründen nicht erfüllt, die der Steuerpflichtige selbst herbeigeführt hat (vgl. auch Doralt, RdW 2/2004, Artikel 97), so hatten die endgültigen Bescheide für das Jahr 1995 aufgrund der freiwilligen Aufgabe des Willens der Bw., die Wohnung für Bestandszwecke zu nutzen, abgeändert zu werden.

Auch wenn die Bw. mit ihrer Berufung gegen die gemäß § 295 a BAO ergangenen Bescheide die Wertung der Prognoserechnung als ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295 a BAO bestreitet, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass ein eindeutiger und stichhaltiger

Beweis für den Bestand der konkreten Vermietungsabsicht der Bw. bezüglich "Wohnung 1" fehlt. Was das äußere Erscheinungsbild hinsichtlich der Betätigung der Bw. in der "Wohnung 1" anbelangt, wurde der Beginn der Vermietung im November 1995 dem Finanzamt mit einer Überschussrechnung (Beilage 1 zur Einkommensteuererklärung für 1995) angezeigt, die folgende Einnahmen/ Ausgabenstruktur dokumentiert:

" Einnahmen (netto)	S	Aufwendungen	S	Verlust
Mieterlöse ab 11/95...	32.727,27			32.727,27
		Reparatur	896,40	
		Stempelmarken	1.530,00	
		Aufstellung Gaszähler	558,33	
		Anmeldung Telefon	1.200,00	
		Abschreibung pa	48.966,00	
		geringwertige Wirtschaftsgüter	10.016,71	
		Telefonspesen pauschal	5.000,00	
		Büromaterial pauschal	3.000,00	
		Kreditgebühren	99.049,00	
		Kreditzinsen	135.163,21	305.379,65
Verlust 1995				- 272.652,38 "

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Position "Diverses" (in den Prognoserechnungen 1 bis 3) den von dieser Position erfassten Kosten, die in den Überschussrechnungen für die Jahre 1996 bis 2002 in Verbindung mit der dem UFS nachgereichten Aufgliederung der Werbungs-

kosten für die Jahre 1995 bis 1996 detailliert angeführt wurden, gegenübergestellt:

Jahr	"Diverses" Prognoserechnung			Überschussrechnung	
	Nr.1	Nr. 2	Nr. 3	Kostenpositionen	
1996	5.000,00	58.531,00	58.531,00	Steuerberatung	28.600,00
				geringwertige Wirtschaftsgüter	20.875,00
				Telefonspesen pauschal	5.000,00
				Büromaterial pauschal	3.000,00
				Spesen & Auslagenersätze	1.056,00
1997	5.000,00	36.785,15	36.785,15	Betriebskosten Juni 1997	1.750,96
				Betriebskosten Juli 1997	1.738,61
				Betriebskosten August 1997	1.738,61
				Strom, Gas Endabrechnung Simons	2.359,80
				Telefon Endabrechnung Simons	404,00
				Telekabel	1.710,00
				diverse Reparaturen	2.363,16
				Steuerberatungskosten	24.720,00
1998	5.000,00	51.000,00	28.498,33	Telekabel	1.080,00
				Geringwertige Wirtschaftsgüter	4.718,33
				Hocker Bala	4.500,00
				Steuerberatungskosten	18.200,00
1999	5.000,00	51.000,00	49.962,08	Telekabel	1.080,00
				Geringwertige Wirtschaftsgüter	22.175,00
				Instandhaltung	2.923,33
				Betriebskosten	12.431,75
				Steuerberatungskosten	11.352,00
2000	5.000,00	51.000,00	1.428,00	Steuerberatungskosten	1.428,00
2001	5.000,00	51.000,00	21.428,00	Steuerberatungskosten	17.020,00
				Gebühren	4.408,00
2002	5.000,00	51.000,00	20.707,46	Steuerberatungskosten	20.707,46

Mit den Anlageverzeichnissen für die Jahre 1995 bis 2002 wurden dem Finanzamt Daten betreffend folgender Anschaffungsvorgänge angezeigt:

Wirtschaftsgüter	Zugangsjahr	Anschaffungskosten	Nutzungsdauer
Gebäude (inkl. Grunderwerbsteuer, Notar, Planung)	1995	2.519.580,00	67 Jahre
Küche Dan Küchenstudio	1995	222.500,00	5 Jahre
Elektroinstallationen	1995	7.441,00	5 Jahre
Sanitärinstallationen	1995	6.000,00	5 Jahre
Spiegel	1995	11.583,00	5 Jahre
Gasinstallation	1995	5.699,00	5 Jahre
Vorhangschienen	1995	6.893,00	5 Jahre
Computer	1995	33.240,00	4 Jahre
Türschloss	1996	10.879,99	5 Jahre
Bett, Matratzen	1996	15.000,00	5 Jahre
Karniese	1996	5.820,00	5 Jahre
Klebparkett	1996	24.884,36	5 Jahre
Pfandrechtseinverleibung	1996	14.820,00	66 Jahre
Eintragungsgebühr	1996	43.746,00	66 Jahre
Badausstattung	1997	8.924,40	5 Jahre
Küche, diverse	1997	75.342,80	5 Jahre
Kleinmöbel IKEA	1997	34.561,00	5 Jahre
Abstelltisch, Dorotheum	1997	5.495,00	5 Jahre
Teppich	1997	33.000,00	5 Jahre
Fauteuill	1998	14.083,33	5 Jahre
Ledersofa	1998	29.833,33	5 Jahre
Vitrine Palladio Fix	2001	17.983,33	5 Jahre

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Position Afa (in den drei Prognoserechnungen) den mit dieser Position korrespondierenden Kosten gemäß den Überschussrechnungen für die Jahre 1996 bis 2002 gegenübergestellt:

Jahr	Prognoserechnung			Überschussrechnung
	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	
1996	98.000,00	107.617,35	107.617,35	107.617,35
1997	98.000,00	112.883,99	112.883,99	112.883,99
1998	98.000,00	112.800,00	114.951,61	114.951,61
1999	98.000,00	112.800,00	150.390,88	172.906,72
2000	67.000,00	112.800,00	145.456,82	145.456,82
2001	36.000,00	112.800,00	102.495,23	102.495,23
2002	36.000,00	56.400,00	58.178,55	58.178,55 (=€ 4.228)
ab dem Jahr 2003 jährlich		56.400,00	45.073,12	

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Position Zinsen in den Prognoserechnungen 1 bis 3 den mit diesen Positionen korrespondierenden Kosten gemäß den Überschussrechnungen für die Jahre 1996 bis 2002 gegenübergestellt:

Jahr	Prognoserechnung			Überschussrechnung
	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	
1996	246.585,00	226.984,84	226.984,84	226.984,84
1997	217.402,00	231.426,87	231.426,87	231.426,87
1998	188.392,00	188.392,00	202.652,92	202.652,92
1999	159.641,00	159.641,00	172.906,72	172.906,72
2000	131.255,00	131.255,00	121.931,20	121.931,20
2001	103.355,00	103.355,00	80.126,09	80.126,09
2002	76.096,00	76.096,00	75.732,98	75.732,98 (€ 5.503,73)

Den obigen "Werbungskosten" wurden in den Überschussrechnungen für die Jahre 1996 bis 2002, die den Abgabenerklärungen für die Jahre 1996 bis 2002 beigelegt worden waren, folgende Einnahmen gegenüber gestellt:

Einnahmen (netto)	
1996	S
Mieterlöse 1996 (Larry Simons).	196.363,56
1997	
Mieterlöse 1 - 5/97 (Larry Simons)	77.272,75
Mieterlöse 8 - 12/97 (Nobuyuki Kawai)	76.500,00
Kaution	17.000,00
Betriebskostenersatz	2.460,00
1998	
Mieterlöse 1 - 12/98 (Nobuyuki Kawai)	204.000,00
1999	
Mieterlöse	
1 - 7/99 (Nobuyuki Kawai)	107.666,67
10 - 12/99 (Mikhail Boutoussov)	45.000,00
2000	
Mieterlöse	180.000,00
2001	
Mieterlöse	180.000,00
2002	

Mieterlöse	180.000,00 (=€ 13.081,11)
------------	------------------------------

Die Gegenüberstellung der Mieten zu dem beim Hypothekendarlehen jährlich abnehmenden Zinsanteil in den zu zahlenden Annuitäten und den einzelnen Positionen in Verbindung mit den in der "aktualisierten Prognose Nr. 3" hinsichtlich der Einkunftsentwicklung ausgewiesenen Position "diverses" ist der Beweis dafür, dass die Bw. selbst zum Zeitpunkt der Verfassung der aktualisierten Prognoserechnung weder mit Instandhaltungskosten in nennenswerter Höhe für die Zukunft gerechnet hatte, noch das Mietausfallswagnis in Form eines Abschlags, der mit einem Prozentsatz des Rohertrags zu berechnen gewesen wäre, in der in Rede stehenden Rechnung berücksichtigt hatte. Wurden Kosten, die durch Hintanhaltung oder Beseitigung von baulichen Schäden aus Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüssen entstehen und somit zur Aufrechterhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der Gebäude während der Nutzungsdauer dienen, in keiner einzigen der dem UFS vorgelegenen Prognoserechnungen mit einem Betrag, der - wie Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Seite 90, ersichtlich - in der Höhe eines Instandhaltungssatzes, der je nach Art der Bauausführung und des Bauzustandes bei Wohnhäusern zwischen 0,5 bis 1,5% der Herstellungskosten am Bewertungsstichtag beträgt, in Ansatz gebracht, so war der Eintritt der aus der Vermietungstätigkeit des Bw. zu erwartenden Überschussentwicklung in der Form, wie sie in den drei Prognoserechnungen dargestellt worden war, aufgrund des Fehlbestands nicht nur dieser angesprochenen Kostenposition, sondern auch einer Position "Mietzinsausfallwagnis" (, die das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht, und die mit der Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung verbundenen Kosten berücksichtigt,) als unwahrscheinlich zu bewerten, wenn die Bw. die mit dem Abschluss von (ausschließlich) befristeten Bestandverträgen verbundenen finanziellen Risiken, die in der Berufung gegen die gemäß § 295a geänderten Bescheide als Folge von nicht vorhersehbaren Entwicklungen, was den Mietpreis (Senkung) sowie den Zins anbelangt, angesprochen wurden, nachweislich zu tragen hat.

Die Tatsache, dass die Bw. bereits das Mietzinsausfallwagnis getroffen hatte, wurde durch die Überschussrechnungen für die Jahre 1997 und 1999, mit denen dem Finanzamt zwar Mieterlöse für die Zeiträume Jänner bis Mai 1997, August bis Dezember 1997, Jänner bis Juli 1999 und Oktober bis Dezember 1999, aber nicht für die Monate Juni 1997, Juli 1997, August 1999 und September 1999 angezeigt worden waren, in Verbindung mit der Prognoserechnung 3, derzufolge die Mieteinnahmen für das Jahr 1999 S 152.666,67 betragen, während die Einnahmen in der Prognoserechnung Nr. 2 noch in Höhe von S 208.080 geschätzt worden waren, bestätigt.

In analoger Anwendung des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, demzufolge die Liegenschaftsvermietung sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist, hätte die Bw. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Zeitraums von 1995 bis 2014 zu erzielen gehabt. Allerdings wäre dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren nur zur Anwendung gekommen, wenn der Plan der Bw. dahin gegangen wäre, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Anstelle der Begründung eines dauerhaften und somit unbefristeten Bestandverhältnisses wurde die in Rede stehende Wohnung - wie den dem UFS vorliegenden Mietverträgen ersichtlich - für die Zeit vom 24. Oktober 1995 bis 24. Oktober 1996 an Harry Simons zu einem Mietzins von monatlich S 18.000 inkl. USt, vom 15. August 1997 bis 15. August 1999 an Noguyuki Kawai zu einem Mietzins von monatlich S 18.700 inkl. USt und vom 1. Oktober 1999 bis 15. September 2001 an "Prof. Dr. Mikhail Boutoussov" zu einem Zins von monatlich S 18.367,20 inkl. USt vermietet. Da die "Wohnung Nr. 1" nach Ablauf des mit der letztgenannten Person als Mieter für die Dauer vom 1. Oktober 2001 bis 30. September 2003 abgeschlossenen Mietvertrages, der Prof. Dr. Mikhail Boutoussov zur Zahlung eines Zinses von monatlich € 1.335,51 verpflichtet hatte, leer gestanden war und die Bw. diese Wohnung bezogen hatte, um die Mutter in einer Garconiere neben der bisher vermieteten "Wohnung 1" pflegen zu können, legten diese Verträge eine Form der Objektbewirtschaftung offen, mit deren Wahl die Bw. wissentlich das Risiko der Leerstehung der Wohnung nach Ablauf des jeweiligen Mietvertrages in Kauf genommen hatte, der die Möglichkeit der Änderung des Bestimmungszwecks des Bestandobjekts nach Beendigung des jeweiligen Mietvertrages nach Bedarf eröffnete. Nach Ablauf des jeweiligen Bestandvertrages stand es der Bw. somit frei, die Wohnung wieder in Bestand zu geben, für eigene Wohnzwecke zu nutzen oder für Wohnzwecke für wen auch immer zur Verfügung zu stellen.

In all den Bestandverhältnissen, die dem Unabhängigen Finanzsenat durch Vorlage von Bestandverträgen dokumentiert worden waren, war deutlich, dass sich die Bw. an einen Bestandnehmer nicht dauerhaft binden wollte, weshalb von diesen Verträgen ebenso wie von den dem Unabhängigen Senat vorliegenden Prognoserechnungen nicht auf den Bestand eines (Bindungs-) Willens des Bw., das Objekt so lange für Vermietungszwecke zu nutzen, bis ein dem Bw. zurechenbarer Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird, zu schließen war.

Anstatt den Verwendungszweck der "Wohnung 1" durch Abschluss eines unbefristeten Vertrages festzulegen verschenkte die Bw. die in Rede stehende Wohnung letztendlich unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts. Erlischt eine Personalservitut mit dem Tod des Servitutsberechtigten, so war aufgrund der Schenkung und des Fehlens von - zum Zeitpunkt vor der Schenkung abgeschlossener - unbefristeter (Miet) Vereinbarungen oder sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände, die einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ab Beginn der in Rede stehenden Betätigung garantiert hätten, die Annahme, die Vermietung sei nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen, auszuschließen. Mangels Vorlage eines eindeutigen und nach außen hin klar ersichtlichen Nachweises dafür, dass die Vermietung von vornherein auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen war, war die Annahme des Vorliegens einer "Unwägbarkeit" im Sinne der Berufung aufgrund der Form der Bewirtschaftung des Objekts zum unmittelbar vor der Schenkung gelegenen Zeitraum zu verneinen.

Fest steht, dass sich die Bw. das Fruchtgenussrecht anlässlich der Schenkung der Wohnung vorbehalten hat. Da die Bw. durch die Aufgabe der Betätigung bedingt eine Überschusserzielungsmöglichkeit ab dem Jahr 2003 nicht mehr hatte, waren für die Beurteilung des die Vermietungstätigkeit des Bw. betreffenden Zeitraumes nur die Ergebnisse innerhalb des mit dem Jahr 2003 abgeschlossenen Zeitraums heranzuziehen.

Vor diesem Hintergrund vermochten die Vorbringen der steuerlichen Vertreter der Bw. sowie der Bw. im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Mangelhaftigkeit auch nur eines der angefochtenen Bescheide nicht offen zu legen. Die Erklärung der Bw. (im Zuge des Erörterungsgesprächs), "nie die Absicht, in der Wohnung 1 zu wohnen, gehabt zu haben" ändert nichts an der Tatsache, dass aus der Bereitschaft, die in Rede stehende Wohnung bloß befristet in Bestand zu geben, mehr das Streben nach einer Kapitalanlage statt das anderweitige Motiv - der Erzielung von dem Bw. zurechenbarer Einkünfte, die einen Gesamtüberschuss der Zinsen über die Werbungskosten ermöglichen, - zu erkennen war.

Den Ausführungen von Dr. Gaier zur Kannbestimmung des § 295a BAO anlässlich der Berufungsverhandlung ist prinzipiell zuzustimmen, allerdings kann eine unterlassene Begründung für die Ermessensübung in der Berufungsentscheidung nachgeholt werden. Die Entscheidung, die das Finanzamt nach Ermessen zu treffen hatte, hatte sich nach § 20 BAO in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Änderung der Bescheide gemäß § 295a BAO dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides und vor einer Unverhältnismäßigkeit des herangezogenen Grundes im Verhältnis zu den Folgen der Änderung der Bescheide gem. § 295 a BAO schützen soll, den Vorrang deswegen einräumte, weil die Bw. nur befristete Bestandverträge abgeschlossen, vor Erreichen des Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ihren Willen zur Vermietung der "Wohnung 1" aufgegeben und dem Finanzamt keine stichhaltige Prognoserechnung vorgelegt hatte, dann hat sie ihr Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

Da § 295 a BAO keine ausdrückliche In-Kraft-Tretens-Bestimmung enthält, das rückwirkende Ereignis - die Aufgabe der Vermietung der "Wohnung 1" vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Zinse über die Werbungskosten - zu einem nach dem Tag der Kundmachung des Gesetzes gelegenen Zeitpunkt eingetreten ist und kein Ermessen besteht, wenn alle denkmöglichen Kriterien, die als Voraussetzungen für eine Rechtsfolge in Betracht kommen, im Gesetz bzw. in der LVO bereits angeführt sind, so war für das Finanzamt die Erlassung der angefochtenen Bescheide gemäß § 295 a BAO möglich, ohne dass die Abgabenbehörde erster Instanz dazu verpflichtet gewesen wäre, "eine Begründung für das Ermessen zu liefern".

Die allgemeinen Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum Begriff "Ereignis" anlässlich der Berufungsverhandlung vom 30. Juni 2005 waren zwar richtig, aber für die Entscheidung über die Berufung gegen die gemäß § 295 a BAO geänderten Bescheide ohne Bedeutung, weil der Eintritt des "Ereignisses" der Beendigung der Vermietungstätigkeit abwendbar gewesen wäre. Der Abschluss von befristeten Bestandverträgen sprach für die Vorhersehbarkeit des Gebrauchs der Wohnung bei Bedarf für andere Zwecke als der Inbestandgabe. Hatte die steuerliche Vertreterin B anlässlich der Erörterungsgesprächs zur Prognoserechnung ausgeführt, dass die Wohnung die Pension der Bw. erhöhen hätte sollen und als Pensionsvorsorge geplant gewesen sei, so war von dem Umstand, dass die "Wohnung Nr. 1" von der Bw. verschenkt und nach Ablauf des letzten Mietvertrages unentgeltlich genutzt wurde, ohne dass dem Finanzamt ein tatsächlich erzielbarer bzw. ein erzielter Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus dem Bestandobjekt nachgewiesen worden wäre, auf das Fehlen einer konkreten Vermietungsabsicht der Bw. von Beginn der Betätigung an, zu schließen.

Mit der Vorlage der (nach dem Wissenstand der Bw. im Jahr 2004 (!) erstellten) Prognoserechnung 3 hat die Bw. die Nichterzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der Zinsen über die Werbungskosten innerhalb der in den Prognoserechnungen 1 und 2 ausgewiesenen Zeiträume - "1995 bis 2006" bzw. "1995 bis 2011" - bestätigt. Liegt laut der mit 13. April 2004 datierten Berufung gegen die das Jahr 1995 betreffenden Bescheide *"die Abweichung der*

tatsächlichen Ergebnisse zur Prognoserechnung aus dem Jahr 1998 in der für die Bw. nicht vorhersehbaren Mietpreisentwicklung (Senkung) sowie der ebenfalls nicht vorhersehbaren Zinsenwicklung", so bestätigen diese Ausführungen, dass die Bw. mit der befristeten Inbestandgabe des Objekts eine Art der Bewirtschaftung gewählt hat, für die Einnahmen in geringerer Höhe verbunden mit einem erhöhten Kostenrisiko charakteristisch ist. Erwachsen dem Vermieter nach Ablauf eines jeden zeitlich befristeten Mietvertrages Kosten für Maßnahmen, mit denen die aus der Inbestandgabe der Wohnung resultierenden Abnutzungsschäden behoben werden und die nicht durch die Gebäude-Bündelversicherung (, deren Bestand dem Senat mit dem anlässlich der Berufungsverhandlung vorgelegten Telefax der Immobilienverwaltung offen gelegt wurde und eine Feuerversicherung, eine Leitungswasserversicherung, eine Sturmschadenversicherung und eine Haftpflichtversicherung umfasst,) gedeckt sind, so war vom Fehlen einer für solche Schäden vorgesehenen (Risiko)Kostenposition in der Prognoserechnung auf die Unwahrscheinlichkeit, dass sämtliche letztendlich anfallende Ausgaben in den in der Prognoserechnung Nr. 3 in Ansatz gebrachten Werbungskosten erfasst wären, zu schließen. Das gleiche gilt für die Prognoserechnung Nr. 2. Die Tatsache, dass auf die Prognoserechnung vom 4. Februar 1996 zwei weitere Prognoserechnungen folgten und die Bw. zu der letzten der drei Prognoserechnungen in ihrer mit 13. April 1997 datierten Berufung gegen die gemäß § 295 a BAO geänderten Bescheide erklärte *"Aktualisiert man ... die Prognoserechnung aus 1998 nach heutigem Wissenstand ... ist ebenfalls mit einem Gesamtüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraumes, nämlich nach 18 Jahren zu rechnen"*, beweist die Schwierigkeit für die Bw., die Entwicklung des Verhältnisses der Mietzinseinnahmen zu den Werbungskosten richtig einschätzen zu können. Diese Schwierigkeit sprach gegen die Anwendbarkeit des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 2004, ZI. 2002/15/0024, im Sinne des steuerlichen Vertreters, wenn der Verwaltungsgerichtshof mit dem letztzitierten Erkenntnis die Behörde dazu verpflichtet, bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen, und weiters erklärt, dass sich die konkrete Bewirtschaftungsart, die einer Prognoserechnung zugrunde zu legen ist, nicht aus einer bloß inneren Einstellung des Steuerpflichtigen bei Erwerb eines Wirtschaftsgutes ergibt, sondern es auf den Plan des Steuerpflichtigen ankommt, wenn die Bewirtschaftungsart, wie in dem der Beschwerde zugrunde gelegenen Sachverhalt nicht (zur Gänze) in die Tat umgesetzt worden ist. Muss der Plan gemäß dem vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes in einer der Objektivierbarkeit zugänglichen Weise in der Außenwelt in Erscheinung getreten sein und muss die Bewirtschaftungsart, weil es in Zusammenhang mit der Immobilienvermietung im Rahmen der Liebhabereiprüfung um

die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit geht, tatsächlich verwirklicht sein, so ist die Anwendbarkeit dieses Erkenntnisses im Sinne des steuerlichen Vertreters der Bw. schon allein aufgrund der Tatsache, dass sich die Prognoserechnung Nr. 1 nachweislich als unrichtig erwiesen hat und der Eintritt der in den Prognoserechnungen Nr. 2 und 3 dargestellten Entwicklungen bedingt durch a) die Übernahme der speziell mit dem Abschluss von befristeten Bestandverträgen verbundenen finanziellen Risiken sowie b) die Beendigung der Betätigung der Bw. auszuschließen war, zu verneinen.

Abgesehen davon, dass die Prognoserechnung Nr. 3 auf dem Wissensstand April 2004 und somit erst nach dem Zeitpunkt der Beendigung der in Rede stehenden Tätigkeit erstellt worden war, wird die, was das Begehren der Bw. anbelangt, fehlende Beweiskraft der Prognoserechnung auch bei einem Vergleich der drei Prognoserechnungen miteinander ersichtlich, wenn die erste einen Gesamtüberschuss nach zwölf Jahren, die zweite nach siebzehn Jahren und die dritte nach achtzehn Jahren errechnet. Im Gegensatz zur Prognoserechnung Nr. 2, die noch von einer in Höhe von S 56.400 geschätzten Afa pro Jahr ab dem Jahr 2002 ausgeht, erklärt die aktualisierte Prognoserechnung Nr. 3 eine Afa in Höhe von S 58.178,55 für das Jahr 2002 und geht von einer Afa in Höhe von nur mehr S 45.073,12 pro Jahr ab dem Jahr 2003 aus. Ergibt der Abzug der (Afa)Teilposition "Gebäude (inkl. Grunderwerbsteuer, Notar, Planung) - S 37.605,67" von dem in der Prognoserechnung Nr. 3 als Afa bezeichneten, zuvor genannten Betrag einen Differenzbetrag von S 7.467,45, so sprach dessen Höhe für die Unglaubwürdigkeit der Annahme, mit diesem Betrag könnten durch den Ersatz von abgeschriebenen und abgenutzten Wirtschaftsgütern bedingte Anschaffungskosten bedeckt sein. Obwohl die Bw. (in ihrer Berufung gegen die das Jahr 1995 betreffenden Bescheide) erklärt, dass die Abweichung der tatsächlichen Ergebnisse zur Prognoserechnung Nr. 2 in der für sie nicht vorhersehbaren Mietpreisentwicklung (Senkung) sowie der ebenfalls nicht vorhersehbaren Zinsentwicklung liege, weist die "aktualisierte Prognoserechnung" ebenso wie die Prognoserechnung Nr. 2 jährlich (!) steigende Mieteinnahmen aus. Fehlt der Prognoserechnung die Beweiskraft, so wäre die Wertung der Prognoserechnung Nr. 3 als Plan im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 2004, Zl. 2002/15/0024, und damit die analoge Anwendung des letztzitierten Erkenntnisses auf den Sachverhalt, der der Berufung gegen die in Rede stehenden Bescheide für das Jahr 1995 zugrunde gelegen war, unzulässig. Das gleiche gilt für die Prognoserechnung Nr. 2.

Da die aus der liebhabereiverdächtigen Betätigung der Bw. resultierenden Verluste aufgrund des § 295 a BAO so lange steuerhängig bleiben, bis ein Gesamtüberschuss erzielt worden ist, waren weder der Einkommensteuerbescheid 1995, noch der Umsatzsteuerbescheid 1995 mit einem Mangel, infolge dessen diese Bescheide aufzuheben gewesen wären, behaftet. Infolge

der Wertung der Betätigung der Bw. als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO aus den oben angeführten Gründen war die Berufung gegen die Bescheide betreffend der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 2002 im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

2.) Steuerberatungskosten

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 2002 wurden an Werbungskosten u. a. Steuerberatungskosten in Höhe von brutto S 34.320 für das Jahr 1996, S 29.664 für das Jahr 1997, S 21.840 für das Jahr 1998, S 13.622,40 für das Jahr 1999, S 1.713,60 für das Jahr 2000 und € 1.805,85 für das Jahr 2001 geltend gemacht. Da sich die Vertreterin des Finanzamts dem mit dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 24. März 2004 gestellten Antrag, den auf die Vermietung der "Wohnung 1" entfallenden Anteil der in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 2001 als Werbungskosten geltend gemachten Steuerberatungskosten - S 34.320 (Jahr 1996), S 29.664 (Jahr 1997), S 21.840 (Jahr 1998), S 13.622,40 (Jahr 1999), S 1.713,60 (Jahr 2000), S 20.424,00 (Jahr 2001), € 1.805,85 (Jahr 2002)- als Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988 zu werten, im Rahmen des mündlichen Erörterungstermins angeschlossen hatte, war der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 im gegenständlichen Punkt statt zu geben.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher die Berufung gegen die Bescheide betreffend a) die gemäß § 295 a BAO abgeänderten Bescheide hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1995; b) die Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2002 als unbegründet abzuweisen und der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002 teilweise Folge zu geben.

Beilage: 13 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Juli 2005