



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, vom

- 13. Juli 2006 gegen die Bescheide vom 8. Juni 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 2004 und Anspruchszinsen 2000 – 2002 und vom

- 18.01.2008 betreffend Umsatzsteuer 2005

entschieden:

1. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 2004, Umsatzsteuer 2005 und Anspruchszinsen 2000 bis 2002 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung des Einkommens und die darauf entfallende Abgabe sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 1996 bis 2004 aus der Vermietung von (vier) Wohnungen in Innsbruck negative Einkünfte. Nach zunächst erklärungsgemäßen vorläufigen Veranlagungen für den Zeitraum 1996 bis 2002 fertigte das Finanzamt am 08.06.2006 endgültige Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 bis 2004 aus, mit denen die gesamte Vermietungstätigkeit als Liebhaberei im steuerlichen Sinn beurteilt wurde.

Anders als in den Erstbescheiden wurden die im Zusammenhang mit der Vermietung geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht mehr in Abzug gebracht und ein Ausgleich der negativen Einkünfte aus der Vermietung mit positiven Einkünften (aus nichtselbständiger Arbeit) nicht mehr zugelassen.

Die Berufung gegen die angeführten Bescheide richtet sich gegen die Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei. Die Vermietung sei auf „*Erzielung eines Gesamtüberschusses*“ gerichtet gewesen und stelle daher eine Einkunftsquelle dar. In der Eingabe vom 08.08.2006 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, der Berufungswerber habe sämtliche Vermietungsobjekte fremdfinanziert, „*teilweise in Fremdwährungen (Yen und CHF) mit einer Laufzeit von jeweils grundsätzlich 20 Jahren, geplanter Tilgung aber bereits nach 10 Jahren*“. Die Mietzinse seien „*variabel nach der jeweiligen Verzinsung der eingesetzten Fremdmittel und zudem wertgesichert nach dem jeweils aktuellen Verbraucherpreisindex*“. Durch „*die planmäßige Tilgung der Fremdmittel binnen 10 Jahren und der Anpassung der Mietzinse an Änderungen der Fremdfinanzierungskosten samt zusätzlicher Wertsicherung derselben*“ sei gewährleistet, dass sich die Vermietungen „*als dergestalt ertragsfähig darstellen, dass sie innerhalb eines Zeitraumes von längstens 20 Jahren Gesamtüberschüsse abwerfen*“. Auf Grund unvorhersehbarer Veränderungen in der persönlichen Lebenssituation, die letztlich zur Verlegung des Wohnsitzes und des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland geführt hätten, habe der Berufungswerber sämtliche Vermietungen eingestellt und die Vermietungsobjekte vor Erreichung der „*geplanten Gesamtüberschüsse*“ veräußert. Nachträglich und unerwartet eintretende Umstände seien nicht geeignet, „*den auf Erzielung eines Gesamtüberschusses gerichteten Vermietungen die Einkunftsquelleneigenschaft zu nehmen*“ (Eingabe vom 08.08.2006 zur Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 22.08.2007 führte das Finanzamt begründend aus, hinsichtlich der vier Mietobjekte liege jeweils Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 der L-VO vor. Zwar sei in den für die Mietobjekte KFJ-Straße 9 und S-Gasse 46 vorgelegten Prognoserechnungen ein positives Gesamtergebnis innerhalb von zwanzig Jahren ausgewiesen, jedoch sei die Vermietungstätigkeit hinsichtlich aller vier Objekte lange vor dem Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses eingestellt worden und habe der Berufungswerber alle vier Mietobjekte verkauft. Er habe dies mit der im Jahr 2000/2001 erfolgten Änderung der Lebensplanung und dem Wegzug aus Österreich im Jahr 2003 begründet. Das Finanzamt ging davon aus, „*dass die Absicht des Abgabepflichtigen von vornherein nicht darauf gerichtet war, die Vermietungstätigkeit für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu verfolgen*“. Die eingewendeten, aber nicht näher erläuterten Unwägbarkeiten („*geänderte Lebensplanung*“) bzw. der Wegzug aus Österreich seien keine Tatsachen, die trotz dauernder

Verluste die Annahme einer Einkunftsquelle rechtfertigen würden. Jedes einzelne Objekt sei verkauft worden, „*bevor auch nur in einem einzigen Jahr ein positives Ergebnis erzielt worden*“ sei. Überdies sei davon auszugehen, dass sich der Berufungswerber in den Jahren 2005 und 2006 regelmäßig in Österreich aufgehalten habe, sei er doch in diesem Zeitraum im Dienstverhältnis zu einem österreichischen Arbeitgeber gestanden.

Der mit Eingabe vom 26.09.2007 erfolgte Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde wieder zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die zu beurteilende Tätigkeit bestand in der Vermietung von Eigentumswohnungen. Die vier Mietobjekte lagen in verschiedenen Stadtteilen von Innsbruck und wurden zeitlich gestaffelt und unabhängig voneinander an verschiedene Mieter vergeben. In den Jahren 1993 bis 1995 wurde eine Wohnung (AH-Straße), in den Jahren 1996 und 1997 drei Wohnungen (AH-Straße, A-Straße, KFJ-Straße), in den Jahren 1998 bis 2001 zwei Wohnungen (KFJ-Straße, S-Gasse) und von 2002 bis 2004 nur mehr eine Wohnung (S-Gasse) vermietet. Erwerb, Vermietung und Veräußerung der einzelnen Objekte sind wie folgt darzustellen:

a) AH-Straße

Das Objekt wurde mit Kaufvertrag vom 16.04./15.07.1992 zum Preis von 2.270.000 ATS vom Bauträger (PW-GmbH) erworben. Es handelt sich um eine Dachgeschoßwohnung bestehend aus 2 Zimmern, Küche, Bad, WC, Vorraum und einem Keller. Die Wohnung wurde von 1993 bis 1996 vermietet und am 02.01.1997 zum Preis von 2.450.000 ATS wieder verkauft. Dem Finanzamt wurde im August 1995 (im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 1993) folgende Prognoserechnung vorgelegt (die in Schilling angegebenen Beträge sind für Zwecke der Berufungsentscheidung in € umgerechnet):

	1993	1994	1995	1996	1997
Mieteinnahmen netto		6.318,18	6.539,32	6.768,17	7.005,08
Zinsen, Spesen		-10.828,25	-6.613,23	-4.287,70	-4.142,35
Normalabschreibung		-1.347,72	-1.347,72	-1.347,72	-1.347,72
Einkünfte lt. Prognose		-5.857,79	-1.421,63	1.132,75	1.515,01
Einkünfte kumuliert	-8.983,96	-14.841,75	-16.263,38	-15.130,63	-13.615,62
	1998	1999	2000	2001	2002
Mieteinnahmen netto	7.250,21	7.503,98	7.766,62	8.038,41	8.319,80
Zinsen, Spesen	-4.069,68	-3.924,33	-3.706,31	-3.560,97	-3.415,62
Normalabschreibung	-1.347,72	-1.347,72	-1.347,72	-1.347,72	-1.347,72

Einkünfte lt. Prognose	1.832,81	2.231,93	2.712,59	3.129,73	3.556,46
Einkünfte kumuliert	-11.782,81	-9.550,88	-6.838,30	-3.708,57	-152,10
	2003	2004			
Mieteinnahmen netto	8.610,28	8.912,38			
Zinsen, Spesen	-3.197,60	-2.979,59			
Normalabschreibung	-1.347,72	-1.347,72			
Einkünfte lt. Prognose	4.064,96	4.585,07			
Einkünfte kumuliert	3.912,85	8.497,93			

Bei den Einkünften für 1993 handelt es sich um das „*Ergebnis laut Überschussrechnung 1993*“, bei den Ergebnissen der Folgejahre um Prognosen. Demnach wären ab 1996 positive Jahresergebnisse und im Jahr 2003 ein positives Gesamtergebnis (rd. 3.900 €) angefallen. Tatsächlich wurden aus der Vermietung dieser Wohnung folgende Ergebnisse erklärt:

	1993	1994	1995	1996	1997
Mieteinnahmen netto	3.052,56	6.409,74	4.709,20	6.278,93	0,00
Zinsen, Spesen	-11.364,94	-5.485,80	-4.830,49	-6.521,18	
Normalabschreibung	-637,94	-1.347,86	-1.347,86	-1.347,86	-1.810,93
Beratungskosten					-99,02
Einkünfte erklärt	-8.986,62	-423,92	-1.469,15	-1.590,11	-1.909,95

Insgesamt betragen die erzielten (negativen) Einkünfte -14.379,75 €. Die Abweichung der tatsächlich erklärten Ergebnisse von jenen der Prognoserechnung begründete der Berufungswerber (über Vorhalt des Finanzamtes vom 18.01.2007) mit „*Periodenverschiebungen*“ (1996 seien nicht bezahlte Zinsen aus Vorjahren im Betrag von 30.000 ATS zu bezahlen gewesen) und dem Umstand, „*dass im Jahr 2007 keine Mieterlöse eingegangen*“ seien (Vorhaltbeantwortung vom 07.02.2007).

b) A-Straße

Das Objekt wurde mit Kaufvertrag vom 19.09.1995 zum Preis von 2.990.000 ATS und Übereignungsvertrag vom 19.10.1995 vom Bauträger (FL-GmbH) erworben. Es handelt sich um 76/13260 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ_1 samt damit verbundenem WE an B 46, bestehend aus 1 Zimmer, Bad, Vorraum im vierten OG und 1 Zimmer, Wohnzimmer mit Kochnische, WC, Abstellraum, Diele im fünften OG. Die Wohnnutzfläche gab der Berufungswerber mit 75 m² an (Vorhaltbeantwortung vom 07.02.2007). Die Wohnung wurde vom 01.01.1996 bis 31.12.1998 vermietet und mit Vertrag vom 16.06.1999 (dem UFS liegt dieser nur im Entwurf vor) zum Preis von 2.900.000 ATS wieder verkauft. Aus der Vermietung wurden folgende Ergebnisse erklärt:

	1996	1997	1998
Mieteinnahmen netto	5.787,40	5.787,40	5.787,40

Zinsen, Spesen	-3.724,46	-5.007,36	-4.761,18
Normalabschreibung	-2.230,26	-2.230,26	-2.230,26
Beratungskosten		-99,02	-403,30
Einkünfte erklärt	-167,32	-1.549,24	-1.517,34

Für den gesamten Vermietungszeitraum errechnet sich ein Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen von -3.233,90 €.

c) KFJ-Straße

Mit Kaufvertrag vom 11.07.1996 erwarb der Berufungswerber zum Preis von 2.100.000 ATS 119/1282 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ_2 (124 m² große Wohnung Top W 5 samt Kellerraum). Eine Vermietung erfolgte vom 01.01.1997 bis 31.07.2001. Mit Vertrag vom 09./10.07.2001 wurde die Wohnung zum Preis von 4.750.000 ATS wieder verkauft.

Der Berufungswerber hat folgende Prognose vorgelegt (Beträge in €):

Jahr	1996 - 2001	2002	2003	2004	2005
Mieteinnahmen netto		6.226,61	6.351,14	6.478,17	6.607,73
Zinsen, Spesen		-3.850,00	-3.850,00	-3.850,00	-3.850,00
Normalabschreibung		-5.120,82	-5.120,82	-5.120,82	-5.120,82
Sonstige Kosten		-250,00	-255,00	-260,10	-265,30
Einkünfte lt. Prognose		-2.994,21	-2.874,68	-2.752,75	-2.628,39
Einkünfte kumuliert	-17.646,47	-20.640,68	-23.515,36	-26.268,11	-28.896,50
Jahr	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen netto	6.739,88	6.874,68	7.012,17	7.152,42	7.295,47
Zinsen, Spesen	-3.850,00				
Normalabschreibung	-5.120,82	-3.960,00	-3.960,00	-3.960,00	-3.960,00
Sonstige Kosten	-270,61	-276,02	-281,54	-287,17	-292,91
Einkünfte lt. Prognose	-2.501,55	2.638,66	2.770,63	2.905,25	3.042,56
Einkünfte kumuliert	-31.398,05	-28.759,39	-25.988,76	-23.083,51	-20.040,95
Jahr	2011	2012	2013	2014	2015
Mieteinnahmen netto	7.441,38	7.590,20	7.742,01	7.896,85	8.054,78
Zinsen, Spesen					
Normalabschreibung	-3.960,00	-3.960,00	-3.960,00	-3.960,00	-3.960,00
Sonstige Kosten	-298,77	-304,75	-310,84	-317,06	-323,40
Einkünfte lt. Prognose	3.182,61	3.325,45	3.471,17	3.619,79	3.771,38
Einkünfte kumuliert	-16.858,34	-13.532,89	-10.061,72	-6.441,93	-2.670,55

Die Prognose ging davon aus, dass ab dem Jahr 2007 positive Periodenergebnisse und im Jahr 2015 ein positives Gesamtergebnis zu erwarten wären (dies offenbar, weil bei der Summenbildung in der Zeile „Einkünfte kumuliert“ die Sonstigen Kosten ab dem Jahr 2003 nicht berücksichtigt wurden). Bei Einbeziehung dieser Kosten errechnet sich auch noch im Jahr 2015 ein negatives Gesamtergebnis (s.o.).

Die tatsächlich aus der Vermietung dieser Wohnung erzielten Ergebnisse sind in den Steuererklärungen wie folgt ausgewiesen:

	1996	1997	1998
Mieteinnahmen netto		6.104,52	6.104,52
Zinsen, Spesen	-1.124,75	-3.816,80	-3.855,52
Normalabschreibung		-5.071,00	-5.120,82
Beratungskosten		-99,02	-403,30
Einkünfte erklärt	-1.124,75	-2.882,30	-3.275,13
Einkünfte kumuliert	-1.124,75	-4.007,05	-7.282,17
	1999	2000	2001
Mieteinnahmen netto	6.104,52	6.104,52	3.560,97
Zinsen, Spesen	-3.619,76	-4.478,15	-3.474,99
Normalabschreibung	-5.120,82	-5.120,82	-5.116,46
Beratungskosten	-423,92	-547,30	-669,50
Einkünfte erklärt	-3.059,99	-4.041,75	-5.699,98
Einkünfte kumuliert	-10.342,16	-14.383,91	-20.083,89

Der insgesamt erzielte Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen ergibt sich mit -20.083,89 €.

d) S-Gasse

Mit Kaufvertrag vom 12.11.1998/26.11.1998 erwarb der Berufungswerber Wohnungseigentum an der Wohnung Top 27 bestehend aus Diele, WC, 2 Zimmern, Küche, Essraum, Abstellraum, Gang, Bad, Wohnraum, Loggia, Veranda (Ebene 3), Gang, WC/Dusche, Zimmer (Ebene 4) sowie als Zubehör 2 Terrassen, Innenstiege, Kellerabteil und Garagenbox im Wohnparadies zur Sonne (EZ_3) zum Preis von 6.600.000 ATS. Eine Vermietung erfolgte vom 01.01.1999 bis 31.12.2004. Mit Vertrag vom 23.12.2004/ 03.01.2005 verkaufte er die Wohnung zum Preis von 109.500 € (1.506.752,85 ATS) an seinen Sohn. Dem Finanzamt wurde in Beantwortung des Vorhaltes vom 14.09.2006 folgende Prognose vorgelegt:

Jahr	1999 - 2004	2005	2006	2007	2008
Mieteinnahmen netto		8.005,64	8.165,76	8.329,07	8.495,65
Zinsen, Spesen		5.960,00	5.960,00	5.960,00	5.960,00
Normalabschreibung		5.009,77	5.009,77	5.009,77	5.009,77
Sonstige Kosten		250,00	255,00	260,10	265,30
Einkünfte lt. Prognose	-21.485,80	-3.214,13	-3.059,01	-2.900,80	-2.739,42
Einkünfte kumuliert	-21.485,80	-24.699,93	-27.758,94	-30.659,74	-33.399,16
Jahr	2009	2010	2011	2012	2013
Mieteinnahmen netto					
Zinsen, Spesen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Normalabschreibung	5.009,77	5.009,77	5.009,77	5.009,77	5.009,77
Sonstige Kosten	270,61	276,02	281,54	287,17	292,91
Einkünfte lt. Prognose	3.385,19	3.553,09	3.724,34	3.899,03	4.077,20

Einkünfte kumuliert	-30.013,97	-26.460,88	-22.736,54	-18.837,51	-14.760,31
Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Mieteinnahmen netto					
Zinsen, Spesen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Normalabschreibung	5.009,77	5.009,77	5.009,77	5.009,77	5.009,77
Sonstige Kosten	298,77	304,75	310,84	317,06	323,40
Einkünfte lt. Prognose	4.258,94	4.444,32	4.633,40	4.826,26	5.022,98
Einkünfte kumuliert	-10.501,37	-6.057,05	-1.423,65	3.402,61	8.425,59

Tatsächlich wurden aus der vom 01.01.1999 bis 31.12.2004 erfolgten Vermietung nachstehende Ergebnisse erklärt:

	1999	2000	2001
Mieteinnahmen netto	5.787,40	7.505,12	7.848,67
Zinsen, Spesen	-6.141,94	-5.725,46	-6.234,77
Normalabschreibung	-5.009,83	-5.009,77	-5.009,77
Beratungskosten	-242,24	-547,30	-669,50
Einkünfte erklärt	-5.606,62	-3.777,41	-4.065,38
Einkünfte kumuliert	-5.606,62	-9.384,03	-13.449,41
	2002	2003	2004
Mieteinnahmen netto	7.848,65	7.848,65	7.848,65
Zinsen, Spesen	-4.726,31	-4.915,89	-5.084,01
Normalabschreibung	-5.009,77	-5.009,77	-5.009,77
Beratungskosten	-913,13	-1.828,00	-306,00
Einkünfte erklärt	-2.800,54	-3.905,01	-2.551,13
Einkünfte kumuliert	-16.249,95	-20.154,96	-22.706,09

Für den gesamten Vermietungszeitraum errechnet sich ein Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen von -22.706,09 €.

Die erklärten Ergebnisse aus der Vermietung der vier Wohnungen lassen sich zusammengefasst wie folgt darstellen (alle Beträge in Euro):

Jahr	AH-Straße	A-Straße	KFJ-Straße	S-Gasse	Gesamt
1993	-8.986,62				-8.986,62
1994	-423,92				-423,92
1995	-1.469,15				-1.469,15
1996	-1.590,11	-167,32	-1.124,75		-2.882,18
1997	-1.909,95	-1.549,24	-2.882,30		-6.341,49
1998		-1.517,34	-3.275,13		-4.792,47
1999		-1.115,16	-3.059,99	-5.606,62	
2000			-4.041,75	-3.777,41	-7.819,16
2001			-5.699,98	-4.065,38	-9.765,35
2002				-2.800,54	-2.800,54
2003				-3.905,01	-3.905,01
2004				-2.551,13	-2.551,13
Summen	-14.379,75	-4.349,06	-20.083,89	-22.706,09	-61.518,80

2. Rechtliche Würdigung

Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Ausdruck gebracht (u.a. VwGH 21. 11. 2007, [2003/13/0032](#)), dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhaberei-VO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die Liebhaberei-VO 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung 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. Dies gelte auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der Liebhaberei-VO 1993.

Der Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss, 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 (z.B. VwGH 24.06.2010, [2006/15/0343](#) mwH).

Der Berufungswerber begründet die Beendigung der Vermietungstätigkeit vor Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses mit „*unvorhersehbaren Veränderungen in der persönlichen Lebenssituation*“ und der Wohnsitzverlegung ins Ausland (s.o. Berufung und Ergänzung vom 08.08.2006). Auf Ersuchen des Finanzamtes (Schreiben vom 14.09.2006), die Unwägbarkeiten darzulegen, führte der steuerliche Vertreter aus (Eingabe vom 13.10.2006):

„Unser Mandant hat die Vermietung ursprünglich langfristig angelegt und war seine damalige Lebensplanung dergestalt, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (Wohnsitz) in Tirol beizubehalten und sich folglich auch vor Ort um das Vermietungsprojekt zu kümmern.

Diese seine Lebensplanung erfuhr 2000/2001 aber aus persönlichen bzw. familiären Gründen eine für unseren Mandanten unerwartete Änderung eben dergestalt, dass für ihn ein Wegzug von Österreich Gewissheit wurde und wurde dieser Schritt letztlich dann im Jahr 2003 gesetzt. Wir dürfen dazu auf unsere bezüglichen Eingaben verweisen.“

Folglich trennte sich unser Mandant auch bei der sich bietenden Gelegenheit (Auszug des bisherigen Mieters – vom gegenständlichen Mietobjekt, zumal eine Weiterbetreuung des Mietobjektes in der beabsichtigten Form (persönliche Betreuung ohne Einschaltung von Hausverwaltungen) vom Ausland aus unserem Mandanten nicht möglich erschien."

(Anm. UFS.: bei den „bezüglichen Eingaben“ handelt es sich offenbar um die Berufung und die Ergänzung vom 08.08.2006).

In der Berufungsergänzung vom 08.08.2006 wurde ausgeführt, „sämtliche Vermietungen“ seien „langfristig – zumindest auf 20 Jahre – angelegt“ gewesen. Auf Grund „unvorhersehbarer Veränderungen in der persönlichen Lebenssituation, die letztlich dazu führten, dass unser Mandant seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlagerte“ habe er „sämtliche Vermietungen eingestellt und die Vermietungsobjekte somit vor Erreichung der geplanten Gesamtüberschüsse veräußert“. In der Vorhaltbeantwortung vom 03.03.2011 ergänzte der steuerliche Vertreter, eine Übersiedlung in eine Küstenregion sei auf Grund des immer schlechter werdenden Gesundheitszustandes (Asthma) notwendig geworden. Auf Grund des reduzierten Atmungsvermögens von nur mehr 70 – 80 % habe sich der Berufungswerber 2003 entschieden, seinen Wohnsitz dem Rat des Lungenfacharztes entsprechend an die belgische Küste zu verlegen. Seit Mai 2010 benötige er eine Atmungs- maschine mit Maske, die er jede Nacht tragen müsse. Tagsüber könne er wegen der Seeluft gut atmen.

Die im Zeitraum 2000/2001 erfolgte Änderung der Lebensplanung kann aber nicht Ursache für die Beendigung der Vermietung der Wohnungen AH-Straße und A-Straße gewesen sein, erfolgte deren Verkauf doch schon in den Jahren 1997 und 1999. Die tatsächlichen Beweg- gründe für die Beendigung dieser beiden Vermietungen wurden mit Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 31.05.2007 mitgeteilt, wo u.a. ausgeführt wurde, die Beendigung der Vermietungen erkläre sich „hinsichtlich der Objekte AH-Straße und A-Straße damit, dass sich nach Auszug der Mieter für unseren Mandanten überraschend und von ihm nicht angestrebt die Möglichkeit der Veräußerung“ geboten habe. Wenn der Berufungswerber bereits nach dreieinhalb bzw. drei Jahren seit Beginn der Vermietung eine sich („überraschend“) ergebende Möglichkeit zum Verkauf des Mietobjektes ergreift, kann er nicht glaubhaft einwenden, von vornherein eine Vermietung zumindest bis zur Erwirtschaftung eines gesamtpositiven Ergebnisses geplant zu haben. Der Einwand, die Vermietung vorstehender Objekte sei infolge der geänderten Lebensplanung eingestellt worden steht auch in Wider- spruch zum Umstand, dass der Berufungswerber die Vermietungstätigkeit nach dem Verkauf nicht eingestellt, sondern ein neues Mietobjekt erworben (Kauf Mietobjekt S-Gasse im November 1998) und für Jahre vermietet hat. In der Vorhaltbeantwortung vom 16.08.2011

räumt der Berufungswerber schließlich selbst ein, dass hinsichtlich dieser beiden Wohnungen „*wohl keine Einkunftsquelle*“ vorliege.

Auch hinsichtlich der anderen beiden Wohnungen (KFJ-Straße und S-Gasse) ist unbestritten, dass kein positives Periodenergebnis erreicht wurde. Zur Erzielung eines (lt. Vorhaltbeantwortung vom 16.08.2011: „*objektiv möglichen*“) positiven Gesamtergebnisses sei es bei diesen beiden Wohnungen wegen der Änderung der Lebenssituation nicht mehr gekommen. Dazu wurde in der Vorhaltbeantwortung vom 16.08.2011 erläutert, der Berufungswerber habe 2009 in Belgien eine Wohnung gekauft, anschließend renoviert und Österreich zusammen mit seiner Gattin am 10.03.2000 verlassen. Dies sei „*auf Grund seines immer schlechter werdenden Gesundheitszustandes (Asthma sowie Schlafstörungen) notwendig*“ geworden. Zwischen 2000 und 2003 seien sie „*teilweise in Belgien, in Großbritannien und regelmäßig auch in Österreich*“ gewesen. Ab 2003 sei der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Belgien gelegen. Auch dazu ist festzustellen, dass die als Ursache für die Beendigung der Vermietung angeführte Verschlechterung des Gesundheitszustandes ebenso wenig als „Unwägbarkeit“ iSd Rechtsprechung einzustufen ist wie die Wohnsitzverlegung von Österreich an die belgische Küste. Der Wegzug hat den Berufungswerber gar nicht daran gehindert, die Wohnung in der S-Gasse bis ins Jahr 2004 zu vermieten. In der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, die geänderte Lebensplanung sei selbst einem Dienstverhältnis bei einem österreichischen Arbeitgeber noch in den Jahren 2005 und 2006 nicht entgegen gestanden. Auch wenn der steuerliche Vertreter dies (mit Vorhaltbeantwortung vom 03.03.2011) insofern relativierte, als es sich um eine geringfügige Beschäftigung gehandelt habe, ist festzuhalten, dass die Vermietung einer Wohnung leichter zu bewältigen ist und weniger Zeitaufwand vor Ort erfordert als ein (wenn auch nur geringfügiges) Beschäftigungsverhältnis.

Der Berufungswerber hat die Vermietungstätigkeit daher nicht wegen unvorhersehbarer Unwägbarkeiten, sondern aus freiem Entschluss beendet. Die Frage, ob die Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit darstellt bzw. ob darin eine Einkunftsquelle zu erblicken ist, ist im Hinblick auf den jeweils abgeschlossenen Beobachtungszeitraum nicht an Hand der vorgelegten Prognosen, sondern nach der konkret erfolgten Bewirtschaftung zu klären.

Zu den vorgelegten Prognoserechnungen sei aber festgehalten, dass die tatsächlich erzielten Ergebnisse bei allen Wohnungen bereits in den ersten Jahren der Vermietung unter den prognostizierten Ergebnissen blieben. Auch ist nicht nachgewiesen, wie der Berufungswerber die den Prognosen zugrunde gelegte gänzliche Tilgung der Fremdmittel bereits nach 10 Jahren vorzunehmen beabsichtigte. Ebenso wenig ist wegen der nur mündlich abgeschlossenen Mietverträge nachprüfbar, dass die Mietzinse „*variabel nach der jeweiligen*

Verzinsung der eingesetzten Fremdmittel und wertgesichert nach dem jeweiligen aktuellen Verbraucherpreisindex^a vereinbart wurden. Eine Vereinbarung, die Miete nicht fix, sondern „variabel“ innerhalb einer (kaum vorhersehbaren) Bandbreite zu vereinbaren, hätte - um glaubwürdig zu sein – der Schriftform bedurft. In der Vorhaltbeantwortung vom 16.08.2011 wurde angegeben, dass die „vereinbarte Wertsicherung der Miete nicht weiter verrechnet“ worden sei. Die für die Wohnung KFJ-Straße erstellte Prognose kommt darüber hinaus bei Eliminierung des erwähnten Rechenfehlers selbst im Jahr 2015 noch zu einem negativen Gesamtergebnis.

Wesentlich ist, dass alle vier Wohnungen zu 100 % fremdfinanziert wurden (Berufungsergänzung vom 08.08.2006). In keinem Jahr und bei keiner Wohnung reichten die Einnahmen aus, um allein Zinsen und Absetzung für Abnutzung abzudecken. Bei keiner der Wohnungen konnte ein positives Jahresergebnis erzielt werden. Alle vier Wohnungen wurden vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses wieder verkauft. Der Verkauf erfolgte nicht aus einer Zwangslage, sondern aus freiem Entschluss des Berufungswerbers.

Die Vermietung der vier Wohnungen war daher als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1997 bis 2004 war als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich des Jahres 1996 war das Recht, die am 11.03.1998 vorläufig erlassenen Bescheide durch die endgültigen Bescheide (vom 08.06.2006) zu ersetzen, mit Ablauf des Jahres 2004 verjährt (siehe dazu unten Punkt „4. Verjährung“).

3. Spekulationsgewinn, Sonderausgaben

Der Berufungswerber hat die Wohnung AH-Straße im Jänner 1997 verkauft. Der in der Steuererklärung ausgewiesene Spekulationsgewinn (178.312,14 S) ergab sich nach Abzug der Anschaffungskosten, Vermittlungsprovision und Vorsteuer. Als Werbungskosten abzugsfähig sind auch Zinsen, die auf die Finanzierung der Anschaffungskosten bis zur Veräußerung entfallen, sofern sie nicht bei einer anderen Einkunftsart verwertet worden sind (vgl. Doralt, EStG⁷, § 30, Tz 208 ff). Dies trifft im vorliegenden Fall auf die im Jahr 1997 bezahlten Zinsen in Höhe von 24.919 S zu (die in den Jahren 1994 bis 1996 angefallenen Zinsen haben sich steuerlich bereits ausgewirkt). Der im Jahr 1997 erzielte Spekulationsgewinn errechnet sich daher mit 153.393,14 S (178.312,14 S abzgl Zinsen des Jahres 1997 in Höhe von 24.919,00 S).

Bei den Einkünften aus der Vermietung der Wohnung wurden bisher auch Steuerberatungskosten als Werbungskosten berücksichtigt. Diese Aufwendungen sind - nach Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei im steuerlichen Sinn - als Sonderausgaben abzuziehen.

4. Verjährung

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (Ritz, BAO, § 207 Tz 4 mwH).

Die Verjährung des Rechts, nach einer vorläufigen Abgabenfestsetzung eine endgültige Abgabenfestsetzung vorzunehmen, beginnt gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte (Ritz, BAO, § 208 Tz 4).

Für die Frage, ob das Recht zur Erlassung der endgültigen Abgabenbescheide im Jahr 2006 bereits verjährt war, ist daher entscheidend, ob die Ungewissheit hinsichtlich des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Einkunftsquelleneigenschaft bereits vor Beginn des Jahres 2001 weggefallen ist.

Die Ungewissheit ist mit dem Verkauf der im jeweiligen Kalenderjahr vermieteten Einheiten weggefallen. Zu diesem Zeitpunkt war klar, dass für die betreffende Wohnung ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliegt und damit eine abschließende Beurteilung vorzunehmen ist.

Im Jahr 1996 wurden zwei Wohnungen vermietet (AH-Straße von 1993 bis 1996 und A-Straße vom 01.01.1996 bis 31.12.1998). Die Wohnungen wurden am 02.01.1997 (AH-Straße) und am 16.06.1999 (A-Straße) verkauft. Die hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1996 bestehende Ungewissheit ist daher 1999 weggefallen. Das Recht, die am 11.03.1998 ausgefertigten vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 durch endgültige Bescheide zu ersetzen, war mit Ablauf des Jahres 2004 verjährt.

Im Jahr 1997 wurden zwei Wohnungen vermietet (A-Straße , s.o. und KFJ-Straße vom 01.01.1997 bis 31.07.2001). Die Wohnung in der KFJ-Straße wurde am 10.07.2001 verkauft. Die hinsichtlich des Jahres 1997 bestehenden Ungewissheiten sind frühestens zu diesem Zeitpunkt weggefallen. Das Recht, die Veranlagung für 1997 für endgültig zu erklären, verjährte daher mit Ablauf des Jahres 2006.

Die am 08.06.2006 ausgefertigten endgültigen Bescheide sind daher hinsichtlich des Jahres 1996 nach Eintritt, hinsichtlich des Jahres 1997 und Folgejahre vor Eintritt der Verjährung ergangen.

5. Anspruchszinsen

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

Den angefochtenen Zinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für 2000 bis 2002 ausgewiesenen Nachforderungen zugrunde. Der Berufungswerber tritt der Zinsenvorschreibung erkennbar deswegen entgegen, weil die Stammabgabenbescheide für rechtswidrig gehalten werden.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide seien rechtswidrig, musste der Erfolg versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Hätten sich die Einkommensteuerbescheide (für 2000 bis 2002) nachträglich als rechtswidrig erwiesen, wären von Amts wegen neue, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundene Zinsenbescheide zu erlassen. Eine Änderung der ursprünglichen Zinsenbescheide sieht das Gesetz nicht vor.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 13 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 18. August 2011