



GZ. RV/1607-W/09,
RV/3869- W/09,
RV/3314-W/10,
RV/3315 - W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Christian Schuckert und Erwin Agneter über die Berufungen des Bw., 0000 Wien, A-Gasse 47/11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO, Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre, nach der am 24. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Mit der Aufhebung dieser angefochtenen Bescheide treten die angefochtenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand.

2) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

4) Der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008 wird Folge gegeben.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre werden mit € 0,00 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Angestellter der A-GmbH sowie Bestandgeber des nur für Wohnzwecke nutzbaren Objekts in A. 7c, 00000 B., Deutschland. Das Bestandobjekt ist eine Doppelhaushälfte mit ausgebautem Dachboden und einer Wohnnutzfläche von rund 160 m².

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 13. März 2007 und 21. Februar 2008 setzte das Finanzamt die negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 10.363,36 für das Jahr 2006 und € 5.548,83 für das Jahr 2007 abgabenerklärungsgemäß fest.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2008 ersuchte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die seit 2006 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um Nachrechnung der Berechnungsgrundlagen für die AfA, der Belege der Fremdfinanzierungskosten samt Aufgliederung der Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten sowie um Vorlage einer Prognoserechnung, aus der ersichtlich sei, innerhalb welchen Zeitraums ein Totalüberschuss gegeben sein werde.

Mit Schreiben vom 10. August 2008, dem der Bw. Belege für die Fremdfinanzierung bezüglich 2006 und 2007 beigelegt hatte, teilte der Bw. zum Thema AfA-Berechnungsgrundlagen mit, dass die gesamten Anschaffungskosten für den Hauskauf € 263.976, jene für das Haus allein € 241.329 betragen hätten, und brachte des Weiteren vor, die letztgenannte Summe genommen und ein Fünftel für Grund und Boden abgezogen zu haben, was € 193.063 ausmache. Bei jetziger Nachschau sehe der Bw., irgendwie auf € 181.486 bei den letzten beiden Steuererklärungen gekommen zu sein, multipliziert x 1,5 % mache die AfA € 2.722, was dem Bw. jetzt als falsch vorkomme.

Auf Grund des Berufs des Bw. habe dieser das Haus vermieten müssen. Der erste Mieter habe zum Ende 2005 gekündigt; dabei sei es schwierig gewesen, einen neuen Mieter zu finden. Seit Juli 2006 sei das Haus wieder vermietet; wegen des schwierigen Wohnungsmarktes im deutschen Ballungsraum habe der Bw. die Miete auf € 920 pro Monat setzen müssen und habe deshalb die AfA im Jahr 2006 halbiert.

Zu den dem Schreiben beigelegten Anlagen brachte der Bw. vor, dass diese die Kosten bezüglich des Hauses und eine Prognoserechnung für das Haus, insofern es möglich sei, beinhalten würden; diesbezüglich habe der Bw. mit Frau O. telefoniert.

Zur Tabelle führte der Bw. ins Treffen: Das Darlehen (zehn Jahre) für das Haus laufe im Juli 2009 aus, müsse neu - mit wahrscheinlich neuen Konditionen - verhandelt werden, sei mit einem Bausparvertrag und einer Lebensversicherung verkoppelt, die der Bw. an die Bank abtreten habe müssen. Deshalb sei es äußerst schwer, im Augenblick eine Prognose abzugeben - im extremsten Fall aber könne man sehen, dass es spätestens 2024 einen Überschuss geben werde, weil die Lebensversicherung und der Bausparvertrag zusammen mehr als die Hälfte

des Kredites tilgen würden. Andererseits, und rein theoretisch ergebe der Bausparvertrag ca. € 300 Zinsen pro Jahr (nach Steuerabzug); dasselbe gelte für die Überschussleistung bei der Lebensversicherung.

Mit der nachfolgenden Prognoserechnung stellte der Bw. die Entwicklung der Einkünfte wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	AfA	Zinsen	Steuerliches Ergebnis	Lebensversicherung (an Bank abgetreten) Wert	Bausparvertrag (an Bank abgetreten) Wert inkl. Zinsen (nach Steuerabzug)
2008	11040	-2732	-12.852,36	-4544,36	14.000	23000
2009	11040	-2732	-12.852,36	-4544,36	15300	25200
2010	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	18000	27500
2011	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	20250	29900
2012	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	22600	32200
2013	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	25000	34600
2014	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	27500	37000
2015	12000	-2732	-12.852,36	-3584,36	30150	39500
2016	12600	-2732	-12.852,36	-2984,36	32750	42000
2017	12600	-2732	-12.852,36	-2984,36	35600	44500
2018	12600	-2732	-12.852,36	-2984,36	38700	47000
2019	12600	-2732	-12.852,36	-2984,36	42000	49500
2020	12600	-2732	-12.852,36	-2984,36	45100	52000
2021	13200	-2732	-12.852,36	-2384,36	48500	54500
2022	13200	-2732	-12.852,36	-2384,36	52100	57000
2023	13200	-2732	-12.852,36	-2384,36	55900	59500
2024	13200	-2732	-12.852,36	-2384,36	61356	62000

*Monatlicher Beitrag ist € 172*Monatlicher Sparbetrag ist € 150*Derzeitige Leistung bei Ablauf in 2024 ist € 64.326,20; Vereinbarte Versicherungssumme ist € 61.356,00

Mit Bescheiden vom 18. August 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, hob den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 gemäß § 299 BAO auf und setzte mit den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 die Einkünfte aus dem in Bestand gegebenen Objekt für jedes einzelne der beiden Streitjahre in Höhe von € 0 fest.

Als Begründung für die Wertung der Betätigung des Bw. als Liebhaberei führte das Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 ins Treffen:

„Aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung bis 2024 ist in diesem Zeitraum mit keinem laufenden Überschuss und in absehbarer Zeit mit einem Totalüberschuss aus der Vermietungstätigkeit zu rechnen. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden daher als Liebhaberei eingestuft und ausgeschieden.“

Mit der „Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid vom 18. August 2008, mit dem die Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 neu festgesetzt wurde“, und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008 stellte der Bw. - für den Fall der Erledigung der Berufung

durch den Berufungssenat der Abgabenbehörde zweite Instanz - gemäß § 284 Abs. 1 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte gegen die oben genannten Einkommensteuerbescheide ins Treffen, dass die bekämpften Bescheide (Liebhaberei) ohne ausreichende Begründung und insbesondere, ohne dem Bw. Ergebnisse eines allfälligen Ermittlungsverfahrens (§ 161 BAO) mitzuteilen, von den eingereichten Steuererklärungen abweichen würden. Die Bescheidbegründung fehle in beiden Fällen zur Gänze/sei für den Bw. weder ausreichend, noch verständlich.

Im Anschluss an das Ersuchen um erklärungsgemäße Veranlagung nannte der Bw. folgende Kernpunkte:

(a)	Die Komplexität des Kredits für das Haus in B., Deutschland, sei nicht berücksichtigt worden, vor allem die Tilgung der Zinsen durch Bausparvertrag und Lebensversicherung.
(b)	Die Tatsache, dass der Kredit im Jahr 2009 neu verhandelt werden müsse, sei nicht berücksichtigt worden. Die Zinsen in Deutschland seien niedriger als in Österreich.
(c)	In der Prognose des Bw. stehe, dass im Jahr 2009 der Wert des Bausparvertrags € 25.200 betrage; der Wert der Lebensversicherung betrage € 15.300. Wenn man die beiden Summen für die Kredittilgung nehme, wäre der neu verhandelbare Kredit um € 40.500 weniger; ergo würden die Zinsen niedriger werden. Angenommen der neue Kredit wäre wieder unter denselben Konditionen verlängert, würde man eine Tilgung von € 91.700 im Jahr 2019 haben. So betrachtet, würde man einen Überschuss schon vor 2019 haben. Außerdem werde der Bausparvertrag neu verhandelt, um bessere Zinsen für die Tilgung zu bekommen.
(d)	Es sei der Wert für den Überschuss im extremsten Fall für 2024 als erwiesen angenommen worden, wobei unter jetzigen Bedingungen, der Bausparvertrag und Lebensversicherung benutzt wären, um den Kredit abzuzahlen. Dies sei das reine theoretische Ablaufdatum;

Abweichend von der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008, mit der der Bw. dem Finanzamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 5.680,39 offen gelegt hatte, anerkannte das Finanzamt aufgrund der abgabenbehördlichen Wertung der Tätigung als Liebhaberei mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 an Einkünften lediglich die offen gelegten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung, in deren Begründungsteil auf die ursprüngliche Berufung vom 14. September 2008 gegen die Bescheide für die Jahre 2006 und 2007 bezüglich Liebhaberei verwiesen wurde; mit der Berufung wurde die Inbetrachtziehung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 zusammen mit den Bescheiden von 2006 und 2007 und - für den Fall der Erledigung durch den Berufungssenat der Abgabenbehörde zweiter In-

stanz - die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO beantragt.

Im Zuge der Senatsverhandlung vom 24. November 2010 wies der Bw. darauf, dass die Prognoserechnung vom damaligen Wissensstand ausgegangen sei. Im Jahr 2009 habe der Bw. allerdings eine Umschuldung vorgenommen; der Bw. zahle nunmehr an die Bausparkasse im Monat nicht mehr € 200 Euro ein, sondern werde den Betrag auf € 250 und anschließend auf € 300 Euro erhöhen. Daraus ergebe sich, dass der Stand des Bausparvertrages auf ca. € 60.000 bis zum Jahr 2019 anwachsen werde. Gleichermaßen gelte für die Lebensversicherung, die ebenfalls auf Grund der zu konservativen Schätzung durch die Versicherungsanstalt einen Stand von rund € 40.000 bis € 47.000 im Jahr 2019 erreichen werde. Daraus ergebe sich, dass auch zu diesem Zeitpunkt die Tilgungsraten reduziert werden könnten und sich in diesem Jahr ein Überschuss ergebe. Es würden also nur mehr € 120.000 an Restdarlehen übrig bleiben.

Amtsvertreter Mag. (FH) König vertrat die Ansicht, dass die 2008 vorgelegte Prognoserechnung viel zu optimistisch sei; dies ergebe sich bereits aus der nunmehr vorliegenden Steuererklärung 2009, in der die AfA und auch die Fremdkapitalzinsen um jeweils rund € 150 höher abgesetzt, als in der Prognoserechnung berücksichtigt worden seien. In der Prognoserechnung würden auch andere Aufwendungen, die sofort abzugsfähig seien, aber geschätzt werden hätten müssen, fehlen. Da der Vermögensstamm des Bauspardarlehens sowie der Lebensversicherung erfolgsneutral seien, habe dieser bei der Prognoserechnung außer Ansatz zu bleiben. Im Jahr 2006 habe der Bw. die AfA halbiert, weil sich auch die Einnahmensituation verschlechtert habe; dies sei aber rechtlich unzulässig, da die AfA von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abhänge und daher nicht willkürlich verringert werden könne.

Daraufhin replizierte der Bw., dass mit dem Mieter vereinbart sei, dass er kleinere Reparaturen auf eigene Kosten zu tragen habe; dies sei auch bereits vor drei Jahren so gewesen, weshalb keine Aufwendungen für derartige Reparaturen in der Prognoserechnung zum Ansatz gekommen seien, dies abgesehen von den Kosten für den Schornsteinfeger, der einmal im Jahr komme. Außerdem gebe es noch weitere Unsicherheiten, die nicht berücksichtigt worden seien; so könnte es sein, dass der Mieter kündige und der Bw. einen neuen Mieter finde, der dem Bw. eine höhere Miete zahle. Genauso habe der Bw. die Möglichkeit, etwa auf den Bausparvertrag beispielsweise 20.000 Euro einzahlen zu können, wodurch sich wiederum die Prognoserechnung verändern würde. Daher könne der Bw. nicht nachvollziehen, wieso seine Vermietungstätigkeit als „Liebhaberei“ eingestuft worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängend tatsächliche Umstände (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, 96/16/0158); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (siehe Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 303, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1994, 93/16/0096; 12. August 1994, 91/14/0018, 0042; 23. April 1998, 95/15/0108). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie beispielsweise die Zahlungswilligkeit (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO³; Tz 10 zu § 303, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 96/13/0185; 28. Jänner 1998, 95/13/0141, und 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats GZ RV/0836-W/04 vom 13. November 2008).

Aus folgenden Gründen war der mit der Berufung angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufzuheben:

Die Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 lautet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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."

Es ist nicht Sache des Bw., das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind.

Die Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO, ohne konkret die neue Tatsache im Sinn des Gesetzes- textes in der Bescheidbegründung anzuführen, ist nicht ausreichend, den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu begründen, womit der Berufung gegen den angefochtenen Wiederaufnahmbescheid Folge zu geben war. Da der ange- fochtene Einkommensteuerbescheid 2006 mit der Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 aus dem Rechtsbestand getreten war, war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 273 Abs. 1 lit.a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

2) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO zu verbinden.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat, zurück.

Nach Ritz, BAO³, Tz 40 zu § 299 samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes hat die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123; Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen), nicht jedoch, wenn andere Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt.

Nach Ritz, BAO³, Tz 41 zu § 299 samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1989, 89/14/0183, schließt das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen eine Aufhebung gemäß § 299 BAO - ebenso wie umgekehrt - nicht aus.

Mit der Bescheidbegründung muss das Vorliegen der den Behebungstatbeständen des § 299 BAO entsprechenden Voraussetzungen dargelegt werden. Diesem Anforderungskriterium entsprach die nachfolgend zitierte Begründung des angefochtenen Bescheides nicht:

„Die Veranlagung vom 21. Februar 2008 erfolgte erklärungsgemäß ohne Prüfung der Erklärungsdaten. Das nachträgliche Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass eine inhaltliche Rechtswidrigkeit hinsichtlich der berücksichtigten Absetzposten vorlag.“

Mangels konkreter Bezeichnung der in der Begründung angesprochenen Absetzposten legte die Begründung in keiner Weise schlüssig und nachvollziehbar dar, dass der dem Bescheid vom 21. Februar 2008 zugrundeliegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt worden war. Damit war der ergangene Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet und war daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben. Trat § 299 Abs. 3 BAO zufolge das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hatte, so war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als unzulässig zurückzuweisen.

3) Einkommensteuer 2008

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei hat die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen,

warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (=LVO) BGBI. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBI. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO in der letztzitierten Fassung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO BGBI. Nr. 33/1993 ist unter einem Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2004, 2001/15/0047, ist die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte Abgabenbehörde verpflichtet, die Verluste zum Anlass dafür zu nehmen, an Hand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt. Sache des Steuerpflichtigen ist es dabei, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich eine zuverlässige Beurteilung der Betätigung ableiten lässt (Hinweis VwGH vom 27. Jänner 2000, 97/15/0173).

Für die Wertung der Betätigung des Bw. als Liebhaberei war entscheidend, dass der Bw. dem Finanzamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 10.363,36 für das Jahr 2006, € 5.548,83 für das Jahr 2007 und € 5.680,39 für das Jahr 2008 offen gelegt hatte, womit ein innerhalb von drei Jahren erzielter Kostenüberschuss von € 21.592,58 außer Streit stand.

Die durch die Vorlage der Prognoserechnung dokumentierte Kalkulation des Bw. für die Jahre 2009 bis 2024 indizierte Kostenüberschüsse von € 4.544,36 im Jahr 2009, € 21.506,16 (je € 3.584,36/Jahr) für die Jahre 2010 bis 2015, € 14.921,80 (je € 2.984,36/Jahr) für die Jahre 2016 bis 2020 und € 9.537,44 (je € 2.384,36/Jahr) für die Jahre 2020 bis 2024, somit einen

Gesamtüberschuss in Höhe von € 45.965,40 für den Zeitraum von 2009 bis 2024. Gilt bei Beteiligungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung als absehbarer Zeitraum, so müsste der Bw. vom Jahr des Beginns der Inbestandgabe des Objekts, also von 2006 an bis 2026 Einnahmen erzielen, die sowohl den Gesamtkostenüberschuss in Höhe von € 67.557,98 für die Jahre 2006 bis 2024 bedecken, als auch jene Kosten für die Jahre 2025 und 2026, die bei einer Einkunftsquelle als Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu werten wären, klar und eindeutig übersteigen. Die Annahme des Eintritts einer solchen rechnerischen Konstellation ist, wenn der Bw. negative Kostenüberschüsse für jedes einzelne Jahr innerhalb des Zeitraums von 2006 bis 2024 prognostiziert, völlig unrealistisch und sprach daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Gegen die Prognoserechnung als Beweismittel im Sinn des Berufungsbegehrens sprach der Umstand, dass durch das Planen des Bw. ein Plan - ein Verfahren oder eine Methode zum Erreichen des Ziels - entwickelt werden hätte sollen, als Folge dessen die Prognoserechnung ein Beweis für einen soweit als möglich systematischen Prozess - einen Planungsprozess - zur Festlegung von Zielen und künftigen Handlungen sein sollte. Ist die Erstellung der Prognoserechnung die gedankliche Vorwegnahme der mit der Nutzung für Bestandzwecke verbundenen Ziele und der Prozesse, die für die Anerkennung als Einkunftsquelle erforderlich sind, so sollte die Prognoserechnung die beabsichtigte Methode, um innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Totalüberschuss der Zinseinnahmen über die Werbungskosten zu kommen, dokumentieren. Dass diesen Anforderungen die dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegene "Prognoserechnung" im Sinn des Berufungsbegehrens nicht zu entsprechen vermochte, legte die Tatsache, dass bei der Vermögensverwaltung eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen bestehen, weshalb es innerhalb eines kürzeren Beobachtungszeitraums möglich sein wird, die wirtschaftlichen Möglichkeiten der Tätigkeit einzuschätzen, offen.

Bei Vergleich der Prognosedaten für das Jahr 2008 mit den aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 ersichtlichen Daten war eine betragsmäßige Datenübereinstimmung nur hinsichtlich der Einnahmen von € 11.040 und (aufgrund der geringfügigen Abweichung der mit € 12.853 erklärten Finanzierungskosten) der Fremdfinanzierungskosten mit 12.852,36 festzustellen. Abgesehen davon, dass die mit € 2.896 erklärte AfA höher als die in der Prognoserechnung mit € 2.732 war, weshalb schon allein aufgrund dieser Tatsache der Eintritt der laut Prognoserechnung in Höhe von € 4.544,36 erwarteten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 4.544,36 rein rechnerisch unmöglich war, fehlte der Prognoserechnung eine Position, mit der „*Sofort abgesetzten Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten*“, also Kosten, die durch Hintanhaltung oder Beseitigung von baulichen Schäden aus Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüssen entstehen, und somit zur Aufrechterhaltung bestimmungsmäßigen Gebrauchs der Gebäude während der Nutzungsdauer dienen, Berücksichtigung fan-

den. Wurden in der Einkommensteuererklärung 2008 Kosten von € 971,39 als „*Sofort abgesetzten Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten*“ geltend gemacht, so hätten die Instandhaltungskosten im Sinn der Liegenschaftsbewertung (vgl. Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seiten 89) analog dem Verfahren bei der Ermittlung des Verkehrswerts bebauter Liegenschaften im Ertragswertverfahren in % der Herstellungskosten am Bewertungsstichtag geschätzt werden können (vgl. Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seite 90: Je nach Art der Bauausführung und des –zustands betragen die Instandhaltungssätze bei Wohnhäusern 0,5 bis 1,5 % der Herstellungskosten; bei Geschäftshäusern 0,5 bis 2 % der Herstellungskosten; sehr alte, vielfach bereits unter Denkmalschutz stehende Objekte: durchschnittlich 4 % der Herstellungskosten).

Aus der Behauptung der Kostenübernahme betreffend kleinere Reparaturen durch den Mieter war für den Bw. nichts zu gewinnen, wenn das Mietausfallwagnis in kalkulatorischer Hinsicht in der Prognoserechnung unberücksichtigt blieb; das Fehlen einer solchen Position entkräftete die Aussagekraft der als Beweismittel angebotenen Prognoserechnung für die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft hinsichtlich der Betätigung des Bw. insoweit, als das Mietausfallwagnis das Wagnis einer Ertragsminderung ist, die durch uneinbringliche Miet- und Pachtrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht und das auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung dient. Dass Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seite 90, zufolge das Mietausfallwagnis mit einem Prozentsatz des Rohertrags berechnet wird, wobei die Sätze bei Wohnobjekten 2%, Büros und Praxen 2,5% und gewerblich genutzten Objekten 2,5 bis 4 % betragen, sei bemerkt.

Was die in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2008 thematisierte AfA betrifft, wird als AfA die steuerrechtlich zu ermittelnde Wertminderung von Anlagevermögen bezeichnet. Die Grundregel sieht die Absetzung in konstant hohen Jahresbeträgen vor, wobei die Anschaffungskosten des abzuschreibenden Wirtschaftsgutes gleichmäßig auf die Jahre der Nutzungsdauer aufgeteilt werden. Die Nutzungsdauer bei für Bestandzwecken genutzten Gebäuden ist gesetzlich vorgeschrieben; der Abschreibungsbetrag (Anschaffungskosten / Nutzungsdauer) ist durch die Unabänderlichkeit des Anschaffungswertes ein starrer Werbungskostenbetrag. Wird jedes Jahr der gleiche Betrag abgeschrieben, so legte auch das Vorbringen in dem an das Finanzamt adressierten Schreiben vom 10. August 2008, demzufolge die AfA halbiert worden sei, weil der Bw. die Monatsmiete wegen des schwierigen Wohnungsmarktes im deutschen Ballungsraum auf € 929 zu setzen gehabt hätte, ein Zurückbleiben der tatsächlichen zu der prognostizierten AfA für das Jahr 2008 offen, wodurch sich höhere Werbungskostenüberschüsse als in der Prognoserechnung ausgewiesen ergaben; auch dies sprach für das Vorliegen von Liebhaberei.

Aufgrund der obigen Ausführungen war eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 selbst unter Berücksichtigung der Begründung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der beiden Vorjahre sowie den Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung nicht festzustellen, wenn die Thematisierung der Komplexität des Kredits, der Tilgung der Zinsen durch Bausparvertrag und Lebensversicherung, der Neuverhandlung des Kredits im Jahr 2009, des Werts des Bausparvertrags und der Lebensversicherungssumme einkommensteuerneutrale Vorgänge betrifft.

Zum besseren Verständnis sei bemerkt: Abgesehen davon, dass das Vorbringen des Bw. von sinkenden Mieteinnahmen glaubwürdig war, waren die Werbungskostenüberschüsse für das Jahr 2008 im Vergleich zu jenen im Jahr 2006 zwar niedriger, jedoch höher als jene für das Jahr 2007; die im Vergleich zur Prognoserechnung höher erzielen Verlusten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2008 ließen eine der Annahme einer Liebhaberei förderlichen Veränderung der Einnahmen/ Werbungskosten Relation erwarten. Wird die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit wesentlich geändert, indem durch bestimmte Maßnahmen eine wesentliche Intensivierung oder eine wesentliche Änderung des wirtschaftlichen Engagements erfolgt und dadurch aus einer als Liebhaberei einzustufenden Betätigung eine als Einkunftsquelle zu beurteilende Betätigung wird - zu solchen Änderungen könnten beispielsweise die wesentliche Erhöhung von Mietzinsen, die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital oder die Durchführung von baulichen Maßnahmen gehören -, beginnt eine neue Betätigung. Die bisherige Vermietung ist als Liebhabereibetätigung einzustufen; die Verluste der Vorjahre werden rückwirkend nicht anerkannt. Die neu begonnene Vermietung wird einer neuen Liebhabereibetrachtung unterzogen, eine neue Prognoserechnung ist zu erstellen.

Aufgrund der Wertung der Betätigung des Bw. als Liebhaberei war daher die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 als unbegründet abzuweisen.

4) Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre

Mit dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2007 wurde die Einkommensteuer mit - € 1.923,18 festgesetzt; der Gesamtbetrag der Einkünfte setzte sich aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammen.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 18. August 2008 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre mit € 885,28 fest. Da die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2007 betroffen und der mit 21. Februar 2008 datierte Einkommensteuerbescheid 2007 eine Gutschrift ergeben hatte, waren die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre mit € 0,00 festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2010