



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, F-Straße xx, vom 11. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. März 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr ua. Eigentümer der 943 m² großen Liegenschaft in EZ yy (Grundbuch xxx X), Gst.Nr. zz sowie Gst.Nr. .tt samt darauf befindlichem Wohnhaus (Gde X, F-Straße xx). Das Gebäude wurde parifiziert, wobei der Bw. vier Wohneinheiten im Wohnungseigentum hält. Dieses seit 2004 gemischt genutzte Gebäude dient dem Bw. einerseits für eigene Wohnzwecke (gesamt 60 m²) und andererseits zur Vermietung; dabei vermietete er zunächst ein Appartement sowie zwei (Wohnschlaf-)Zimmer mit Küchen- und Badbenützung (Wohngemeinschaft) jeweils samt Autoabstellplatz (gesamt 55 m²) und ab April 2010 zusätzlich eine 30 m² große Wohnung im Keller.

Mit Einkommensteuererklärung 2008 samt Beilagen machte der Bw. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ua. auch im Zusammenhang mit dieser Vermietungstätigkeit "Gde X, F-Straße xx" negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.458,48 € geltend.

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3. Februar 2010) legte der Bw. ua. eine Prognoserechnung hinsichtlich der Vermietungstätigkeit im Objekt "Gde X, F-Straße xx" für die Jahre 2009 bis 2019, Tilgungspläne samt Schuldscheine betreffend seine Bausparkkredite bzw. seinen Kredit bei der Sparkasse Feldkirch vor; nach der vorgelegten (ersten) Prognoserechnung entstehe im Jahre 2019 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Höhe von 10.054,70 €.

Nach ursprünglich (antragsgemäßer) Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 (vgl. den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. August 2009) hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. August 2009, mit welchem die gegenständliche Vermietungstätigkeit (noch) als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle Anerkennung fand, mit Bescheid vom 19. März 2010 gemäß § 299 BAO auf und verband damit gleichzeitig den (neuen) Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. März 2010, mit welchem die mit der strittigen Vermietungstätigkeit in X, F-Straße xx, geltend gemachten negativen Einkünfte nunmehr außer Ansatz blieben. Im genannten Aufhebungsbescheid führte es dazu begründend Folgendes aus:

""Die Vermietung des Objektes "X, F-Straße xx" fällt gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) unter die Liebhabereivermutung. Liebhaberei liegt diesbezüglich gemäß § 2 Abs. 4 LVO nicht vor, wenn die Bewirtschaftung in einem Zeitraum von 20 Jahren ab der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Da die Vermietung 2004 begann, ist bis zum Jahre 2024 ein Gesamtüberschuss zu erzielen. Nach den allgemeinen Erfahrungen ist ein Mietausfallrisiko (Mietausfall durch Mieterwechsel, Leerstehungen) von 3-4% und Kosten der Leerstehungen (Betriebskosten für zeitweise Nichtvermietung) von 2-5% der Einnahmen anzunehmen. Es sind somit als unterste Grenze zumindest 5% zu berücksichtigen. Weiters sind Reparaturkosten in Höhe von zumindest 3% der Einnahmen einzuplanen. Unter Einbeziehung der bisher erzielten Ergebnisse und Adaptierung der vorgelegten Prognoserechnung (Mietindex 1%, Gebäude-Afa 1.306,18 € und dargelegte Tatsachen) ist im oben genannten Zeitraum mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten zu rechnen, weshalb steuerliche Liebhaberei vorliegt. Zusätzlich ist darauf hinzuweisen, dass die Darlehen mit einem höheren Zinssatz einzuplanen wären (4,5% statt 2,9% bzw. 1,75%).""

Gegen diese "Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 19. März 2010" erhob der Bw. Berufung. Mit Berufungsschriftsatz vom 11. April 2010 legte der Bw. eine zweite Prognoserechnung vor und führte im Wesentlichen Nachstehendes aus:

"Mit Anfang April 2010 bin ich in der Lage, im Keller (30 m²-Wohnung) zu vermieten. Da es sich um ein Objekt (F-Straße xx) handelt, kann hier nicht mehr von Liebhaberei gesprochen werden, da die Einnahmen über einen Zeitraum von 14 Jahren einen Gesamtüberschuss in Höhe von 12.005,71 € ergeben. Die Vermietung der Kellerräume war zum Zeitpunkt der 1. Prognoserechnung bereits im Gespräch, aber die Vermietung konnte erst im April vorgenommen werden.

Bei der neuen Berechnung wurden Zinsbelastungen aufgebessert, Mietausfall von 5% jährlich und betriebliche Reparaturen in Höhe von 3% berücksichtigt."

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 30. April 2010 (auf die entsprechende Begründung des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen), erhob der Bw. mit vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertetem Schreiben vom 31. Mai 2010 dagegen Berufung und brachte dabei noch Folgendes vor:

"Durch größere Tilgungen der Kredite in den nächsten Jahren, bedingt durch die Vermietung im Keller, wird (die Vermietung) natürlich zu einem besseren Ergebnis führen. Da schon im Jahre 2011 mit einem kleinen Überschuss gerechnet wird, kann nicht von Liebhaberei gesprochen werden. Bei der 1. Prognoserechnung waren die Zinsen zu niedrig.

Bei der neuerlichen Prognoserechnung bin ich trotz erhöhter Zinskosten und einem prozentuellen Mietausfall (kalkuliert) in 14 Jahren zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen gekommen. Der im Gesetz vorgegebene Beobachtungszeitraum von 23 Jahren ist dazu gar nicht notwendig. Diese Mieteinnahmen sind eine 2. Einnahmequelle für meine Pensionierung."

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Berufung vom 11. April 2010 nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht nur gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. März 2010, sondern zweifelsfrei auch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 (Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#)) vom 19. März 2010 richtet.

[§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO](#) idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002) lautet wie folgt:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

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

[§ 299 BAO](#) gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit

vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht ausschlaggebend. [§ 299 Abs. 1 BAO](#) gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tzen 9 ff).

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. August 2009, dessen Aufhebung der Bw. bekämpft, der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet, damit in concreto, ob die in Rede stehende Betätigung des Bw. (Vermietung im Objekt "X, F-Straße xx") im Berufungsjahr 2008 zu Recht keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt. Lediglich im Fall einer derartigen Feststellung war die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens dazu verhalten gewesen, eine Bescheidaufhebung nach [§ 299 BAO](#) vorzunehmen.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), [BGBl. Nr. 33/1993](#) idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#), zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, welche durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei ist ua. auch gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens gehen in unstrittiger Weise davon aus, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit im in Rede stehenden Objekt "Gde X, F-Straße xx" um eine so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 LVO handelt, für die die Liebhabereivermutung gilt. Weiters gehen sie übereinstimmend davon aus, dass die einzelnen Vermietungen im genannten Gebäude eine einheitliche Beurteilungseinheit bilden.

Nach den Liebhabereirichtlinien 1997 ist die Vermietung mehrerer in einem Gebäude gelegener Eigentumswohnungen eine Beurteilungseinheit und - unabhängig von der Anzahl der ver-

mieteten Eigentumswohnungen - jedenfalls als "kleine Vermietung" anzusehen (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 133).

An dieser Stelle wird auch darauf hingewiesen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltungswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#); VwGH 19.9.1995, [91/14/0208](#)). Es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung vom Abgabepflichtigen anhand einer (realistischen) Prognoserechnung zu dokumentieren (die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt nicht auf der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat; vgl. VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#); VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#)). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, [98/14/0217](#)). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose).

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschäd-

lich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#); vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzn 194 ff bzw. 261 ff).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, [99/15/0129](#); VwGH 23.11.2000, [95/15/0177](#); VwGH 27.6.2000, [99/15/0012](#)). Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Treten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn tatsächlich zu erwarten ist, so ist das Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Damit soll verhindert werden, dass bei typischer Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen Verluste (Werbungskostenüberschüsse) in Kauf genommen werden und die Ertragslage erst bzw. nur dann verbessert wird, wenn die Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei droht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 217). Der für die Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, erforderliche Zeitraum setzt somit eine im Wesentlichen gleich bleibende Tätigkeit voraus.

Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, sodass ein Wandel in der Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO stattfindet *oder* nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird. Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung *durch nach außen erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist*. Eine Änderung der Bewirtschaftung (oder der Tätigkeit) bewirkt, dass die ursprüngliche Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also *nicht* dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 199; Jakom/Laudacher EStG, 2011, § 2 Rz 262; Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 483; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, [§ 2 EStG 1988](#) Tz 14.2; Quantschnigg/Schuch, ESt-Hdb., § 2 Tz 35).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist im konkreten Fall durch die zusätzliche Vermietung der Kellerwohnung ab April 2010 und der damit einhergehenden wesentlichen quantitativen Ausweitung des Betätigungsumfanges bzw. der damit verbundenen wesentlichen Mietzinserhöhung eine Änderung der Wirtschaftsführung eingetreten (vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 222).

Gegenständlich gab es auch keine hinreichenden (*nach außen erkennbare*) Anhaltspunkte dafür, dass diese (zusätzliche) Vermietung im Keller bzw. diese Ausweitung der Vermietungstätigkeit im gegenständlichen Gebäude von vornherein beabsichtigt (geplant) gewesen ist bzw. Teil eines von Anfang an bestehenden Planes war. Ob eine Bewirtschaftung geändert oder beibehalten wird, ist an Hand eines von vornherein erstellten Planes zu beurteilen. Eine derartige gegen eine Änderung der Wirtschaftsführung sprechende Absicht wäre nur dann anzunehmen gewesen, wenn der Bw. (für das Vorliegen eines von vornherein bestehenden Gesamtplanes hat der Abgabepflichtige den Nachweis zu führen; vgl. VwGH 23.11.2000, [95/14/0116](#)) die genauen Umstände der Vermietung der Kellerwohnung *von vornherein* der Abgabenbehörde gegenüber konkret anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen hätte und diese Vermietung (im Keller) auch von vornherein konkret in die (erste) Prognoserechnung aufgenommen worden wäre; ein bloß allgemein gehaltenes Vorhaben, künftig auch im Keller vermieten zu wollen, reicht dafür aber jedenfalls nicht aus. Im konkreten Fall hat der Bw. einen Nachweis für einen derartigen von Anfang an bestehenden Plan nicht erbracht, sondern hat im nachhinein - im Laufe des Berufungsverfahrens - lediglich behauptet, dass die Vermietung der Kellerräume zum Zeitpunkt der 1. Prognoserechnung bereits im Gespräch gewesen sei; außerdem hat der Bw. diese (ab April 2010 begonnene) zusätzliche Vermietung auch nicht in seine erste Prognoserechnung miteinbezogen. Es war damit keineswegs erwiesen, dass bereits bei Betätigungsbeginn (2004) die ernsthafte Absicht für eine zusätzliche Vermietung im Keller des in Rede stehenden Objektes bestand.

War nun davon auszugehen, dass der Bw. durch diese zusätzliche Vermietung im Keller seine für den Gesamtüberschuss relevante Planung geändert hat, so war es unvermeidlich, dass die Betätigung in unterschiedliche Phasen zerfällt. Die gegenständliche Änderung führt ab dem Zeitpunkt der Änderung der Bewirtschaftung zu zwei Betätigungszeiträumen (abgeschlossener Zeitraum, Folgezeitraum). Die abgeschlossene und die geänderte Betätigung sind - wie bereits oben ausgeführt - jeweils für sich unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu prüfen.

Ändert der Vermieter vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten die Art der Bewirtschaftung eines nach der bisherigen Bewirtschaftungsart objektiv nicht ertragsfähigen Mietobjektes, so zieht dies die Beurteilung der "kleinen Vermietung" als Liebhaberei (von ihrem Beginn bis zur Änderung) nach sich. Die Beurteilung als Liebhaberei wegen geänderter Bewirtschaftung setzt also voraus, dass die "kleine Vermie-

tung" bei gedanklicher Außerachtlassung der steuerlichen Auswirkungen dieser Änderung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erwarten lassen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzen 224, 294; Jakom/Laudacher EStG, 2011, § 2 Rz 262; Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 475).

Für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der abgeschlossenen Betätigung bzw. der strittigen Vermietungstätigkeit bis zur gegenständlichen Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2010 und folgedessen auch für das Berufungsjahr war damit diese Änderung der Bewirtschaftung *nicht* einzubeziehen.

In der Begründung zum angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 19. März 2010 (in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 19. März 2010 wird auf die Begründung des Aufhebungsbescheides verwiesen) hat das Finanzamt im Wesentlichen dargelegt, dass unter Einbeziehung der bisher erzielten Ergebnisse und gleichzeitiger Adaptierung der vorgelegten (ersten) Prognoserechnung hinsichtlich Mietzinsindex (1%), Gebäude-Afa (1.306,18 €), Mietausfallsrisiko (zumindest 5% der Einnahmen) und Reparaturkosten (zumindest 3% der Einnahmen) in einem überschaubaren Zeitraum mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen zu rechnen sei und damit steuerliche Liebhaberei vorliege. Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass die Darlehen mit einem höheren Zinssatz einzuplanen seien (4,5% statt 2,9% bzw. 1,75%).

Der Bw. ist diesen Ausführungen des Finanzamtes in der Folge nicht entgegengetreten, sondern hat die dargestellten Ansätze bzw. Korrekturen des Finanzamtes im Wesentlichen auch selbst in seiner zweiten Prognoserechnung übernommen.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Auffassung des Finanzamtes an, dass die erste Prognoserechnung des Bw. den für eine realitätsnahe Prognoserechnung geforderten Anforderungen nicht entspricht, weil sie einerseits die seit Betätigungsbeginn 2004 (tatsächlich) erzielten Einnahmen und (tatsächlich) angefallenen Ausgaben bis einschließlich 2008 nicht enthält und andererseits unvollständig ist; neben der richtigerweise zu korrigierenden Absetzung für Abnutzung (AfA) betreffend das Gebäude fehlt ein entsprechender Ansatz für künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten (unter Instandhaltungskosten sind die Kosten zu verstehen, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüsse entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen; die Instandhaltungskosten fallen nicht laufend in gleicher Höhe an, vielmehr entwickeln sie sich zyklisch und erreichen ihren ersten Höhepunkt bei Neubauten nach 15 bis 20 Jahren; bei der Ermittlung der im Einzelfall in einer Ertragsprognose zum Ansatz zu bringenden Kosten für zukünftige Instandhaltungen und Instandsetzungen ist das Alter des Gebäudes, seine bauliche

Beschaffenheit sowie die Ausstattung des Objektes zu berücksichtigen; vgl. dazu Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, S 430) sowie für ein allfälliges Mietausfallsrisiko (unter einem Mietausfallwagnis ist das Wagnis einer Ertragsminderung zu verstehen, die durch Mietminderung, uneinbringliche Zahlungsrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht; es dient auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung; siehe dazu Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, Seite 91, der für das Mietausfallwagnis bei Wohnobjekten 3% - 5% des Jahresrohertrages berechnet); der Verwaltungsgerichtshof vertritt diesbezüglich in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognose regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz haben und ein Mietausfallsrisiko nach den tatsächlichen Verhältnissen zu bewerten und in eine Prognoserechnung aufzunehmen ist; die AfA darf im Übrigen nicht außer Ansatz bleiben, weil sie einem echten Wertverzehr Rechnung trägt, (vgl. VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#); VwGH 20.9.2006, [2005/14/0093](#); siehe auch vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzen 261 ff).

Abgesehen davon, dass in der Prognoserechnung auch keine jährliche Steigerung der Mieteinnahmen aufgenommen ist, steht auch die Annahme eines derart geringen durchschnittlichen Zinssatzes (2,9% bzw. 1,75%) über einen langjährigen Zeitraum im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung [Bestätigung findet diese Überlegungen durch die langfristige Entwicklung des Euribor-12 Monate bzw. des CHF-3-Monats-Libor, wonach sich zB für die Jahre 1999 bis 2010 ein durchschnittlicher Euribor-12 Monate von 3,18% bzw. für die Jahre 1989 bis 2008 ein durchschnittlicher CHF-3-Monats-Libor von 3,32% ergibt; ausgehend von diesen Indikatoren und unter Berücksichtigung eines entsprechenden (verhandelbaren) Aufschlages (= Marge; den vorgelegten Schuldscheinen ist im Übrigen ein Aufschlag von 1,6 bzw. von 2,6 Prozentpunkten zu entnehmen) erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat der vom Finanzamt angenommene Nominalzinssatz von 4,5% realistisch].

Der Bw. hat die Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt einzig durch die im hier zu beurteilenden abgeschlossenen Zeitraum (Beginn der Vermietung bis zur Änderung) außerachtzulassende Änderung der Bewirtschaftung bzw. durch die Vermietung im Keller und der damit verbundenen größeren Tilgungen der Kredite zu entkräften versucht. Diese Änderung der Bewirtschaftung führt jedoch - wie bereits erwähnt - nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume - so auch das Jahr 2008 - anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind. Die vom Bw. vorgelegte adaptierte (zweite) Prognoserechnung berücksichtigt diese Änderung der Bewirtschaftung und war schon deshalb nicht geeignet, die Liebhabereivermutung für Zeiträume vor Änderung der Bewirtschaftung (2004 bis 2009) zu widerlegen.

Nach entsprechender Anpassung/Korrektur der vom Bw. vorgenommenen Prognose im Sinne der obigen Ausführungen und unter Außerachtlassung der Vermietung im Keller war daher die strittige "kleine Vermietung" des Bw. im Objekt "Gde X, F-Straße xx" vom Beginn der Tätigkeit an bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart als objektiv nicht ertragsfähig zu beurteilen. Mit seinem Berufungsvorbringen vermochte der Bw. die Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit für die beendete Betätigung nicht aufzuzeigen und konnte er damit die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 28. August 2009 nicht widerlegen, weshalb die strittige Aufhebung dieses Bescheides gemäß [§ 299 BAO](#) zulässig war; das Finanzamt hat bei der Entscheidung über die Aufhebung auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der Aufhebung ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Aufhebung verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme lag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigte die Beseitigung der Rechtskraft. Gleichzeitig war daher auch zu Recht mit diesem aufhebenden Bescheid vom 19. März 2010 der den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. August 2009 ersetzende Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. März 2010 zu verbinden.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Juli 2011