



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 20. November 2007 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 28. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	42.086,93 €	Einkommensteuer	12.835,24 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				12.835,24 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Der Bescheid ergeht gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Entscheidungsgründe

Der seit 1973 verheiratete Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Deutscher Staatsbürger und hat nach eigenen Angaben in den Meldezetteln seit 1. April 1997 seinen Hauptwohnsitz in Österreich, ursprünglich bei seinem Gewerbebetrieb in Salzburg und seit 2. Dezember 1998 gemeinsam mit der Gattin (Staatsbürgerschaft USA) im Salzkammergut in Oberösterreich.

Für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2005 erklärte der Bw mit FinanzOnline neben einem Gewinn aus einem inländischen Gewerbebetrieb von 42.222,84 € auch einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland von insgesamt - 13.370,39 € aus folgenden Objekten:

	Bad H	T	Summe
Einnahmen	0,00 €	3.308,47 €	
AfA	- 422,91 €	- 1.278,73 €	
Fremdfinanzierung	- 2.115,00 €	- 10.282,19 €	
übrige Werbungskosten	<u>- 741,00 €</u>	<u>- 1.839,03 €</u>	
Einkünfte	- 3.278,91 €	- 10.091,48 €	- 13.370,39 €-

Mit **Schreiben** vom **25. Mai 2007** forderte das **Finanzamt** auf, bis 4. Juli 2007 den deutschen Steuerbescheid für 2005, eine dem österreichischen Steuerrecht angepasste Gewinnermittlung samt Anlageverzeichnis und eine Prognoserechnung vorzulegen, weil es sich bei der Vermietung offensichtlich um deutsche Liegenschaften handle. Weiters möge bekanntgegeben werden, ob die Verluste aus der Vermietung in Deutschland durch Verlustvortrag oder Verlustrücktrag verwertet werden konnten.

Mit **Schriftsatz** vom **20. Juni 2007** teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt im Wesentlichen Folgendes mit:

Bei dem Mietobjekt handle es sich um eine Einkaufspassage in T/L, an der der Bw beteiligt sei. Anfang der neunziger Jahre sei das ehemalige Ostdeutschland wegen der allgemeinen Erwartung dortiger Riesengewinne ein gefragtes Investorenland gewesen. Der vorgelegte Businessplan habe eine gute Rendite errechnet. Niemand habe vorhersehen können, dass sich dieser Teil Deutschlands nicht wie erwartet entwickelt. In den ersten zehn Jahren seien garantierte Mieten bezahlt worden, weshalb die Verluste nicht sehr hoch gewesen seien. Vor ca. zwei Jahren seien diese Mietgarantien ausgelaufen und die Mieten auf den nunmehr ortsüblichen Preis gesunken. Diese ortsübliche Miete betrage nur einen Bruchteil der

gebundenen Mieten. Derzeit handle es sich also im wahrsten Sinn des Wortes um ein absolutes Verlustobjekt. Eine Verwertung des Objektes würde zum jetzigen Zeitpunkt einen Großteil des eingesetzten Kapitals vernichten. Die Investoren hofften aber, dass die Mieten doch noch – wenn auch langsam – steigen würden.

In der derzeitigen Situation könne keinesfalls eine positive Prognoserechnung erstellt werden, sodass davon abgesehen werde. Da es sich aber um keine kleine, sondern um eine große Vermietung handle, werde um Geduld des Finanzamtes ersucht, da Hoffnung bestünde, dass das Objekt doch noch irgendwann einmal Gewinne abwerfen werde.

Bis zur Übersiedlung nach Österreich habe der Bw. diese Verluste in Deutschland geltend gemacht, seit seinem Zuzug in Österreich. Es sei keine Doppelverwertung erfolgt. Der Bw. erziele jetzt in Deutschland kein Einkommen mehr, bei dem er diese Verluste verwerten könnte. Die Verluste seien jedoch auf Basis des österreichischen Steuerrechtes umgerechnet worden. Um rasche – wenn auch nur vorläufige Veranlagung – werde ersucht.

Dem Schriftsatz waren vom deutsche Steuerberater zur Verfügung gestellte Ablichtungen der Deutschen Einkommensteuererklärung des Bw für das Jahr 2005 samt Beilagen, Deutsche Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 des Bw. und seiner Gattin sowie folgende Ermittlung der aus Deutschland stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach Österreichischem Recht angeschlossen:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2005 nach österreichischem Recht

V + V Bad H		
Mieteinnahmen		0,00
Werbungskosten		
AfA (56.387,83 x 1,5 %)	845,82	
Schuldzinsen	4.230,00	
Grundsteuer	94,00	
Verwaltungskosten	528,00	
Sonstiges	77,00	
Sonderumlage Räumungskosten	783,00	-6.557,82
Werbungskostenüberschuss 2005		-6.557,82
V + V T		
Mieteinnahmen		6.616,93
Werbungskosten		
AfA (170.496,92 x 1,5 %)	2.557,45	
Schuldzinsen	20.564,38	
Erhaltungsaufwand	3.428,06	

Grundsteuer	250,00	-26.799,89
Werbungskostenüberschuss 2005		-20.182,96
Werbungskostenüberschuss 2005 gesamt		-26.740,78
davon 50 % Bw		-13.370,39

Mit **Bescheid** vom **28. Juni 2007** stellte das Finanzamt ein Einkommen von 38.794,46 € und setzte die **Einkommensteuer 2005** gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig** mit 11.399,85 € fest. Bei Ermittlung des Einkommens berücksichtigte das Finanzamt erklärungsgemäß den Gewinn aus Gewerbebetrieb, anerkannte jedoch nur einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung von 3.278,91 € und Sonderausgaben von 149,47 €. Das Finanzamt begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Das Objekt in T könne auf Grund der am Finanzamt aufliegenden Unterlagen nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle angesehen werden, weshalb die dafür erklärten negativen Einkünfte von 10.091,48 € nicht berücksichtigt werden könnten.

Laut Telefonat mit dem Steuerberater des Bw sei der Verlust des Mietobjektes in Bad H durch nicht bezahlte Mieten verursacht. Da noch nicht gewiss sei, ob das Objekt weiterhin vermietet oder besser verkauft werden solle, bzw. bei Jahresvermietung mit regelmäßigen Mietzahlungen davon ausgegangen werden könne, dass ein zumindest ausgeglichenes Ergebnis in einem angemessenen Zeitraum erwirtschaftet werden könne, werde das negative Ergebnis aus diesem Objekt vorläufig anerkannt. Eine Prognoserechnung für dieses Objekt sei spätestens mit der nächsten Steuererklärung vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom **20. November 2007** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 28. Juni 2007.

Nach wiederholten Fristverlängerungsansuchen betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 gab das Finanzamt der vom Bw mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2007 erhobenen Berufung gegen die Zurückweisung der Berufung vom 20. November 2007 durch Bescheid vom 6. Dezember 2007 mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2008 statt.

In der bereits genannten Berufung vom 20. November 2007 gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. Juni 2007 beantragte der Bw die Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in T in Höhe von – 10.091,48 € und die endgültige Veranlagung des Jahres gemäß § 200 Abs. 2 BAO und begründete dies wie folgt:

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. Juni 2007 werden die beantragten negativen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts in T in Höhe von 10.091,48 € aufgrund der am Finanzamt aufliegenden Unterlagen nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle angesehen.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die ursprüngliche Prognoserechnung der RVI GmbH in Saarbrücken. Daraus lässt sich ableiten, dass bis zum Jahr 2018 (nach 25 Jahren) mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund 38.000,00 € gerechnet wurde.

Das österreichische Steuerrecht sieht in § 2 Abs. 3 EStG der LiebhabereiVO für die Planung der Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses bei der entgeltlichen Gebäudeüberlassung einen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung vor. Die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses innerhalb der vorgegebenen Zeit wurde durch die ursprüngliche Planungsrechnung erfüllt. Somit ist gemäß § 1 Abs. 1 L-VO eine steuerliche Einkunftsquelle zu vermuten.

Gemäß § 2 Abs. 1 L-VO ist folgender Kriterienkatalog zu prüfen, um die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, zu beurteilen:

Z 1	Ausmaß und Entwicklung der Verluste
Z 2	Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
Z 3	Ursachen, aufgrund deren im Gesetz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird
Z 4	marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen
Z 5	marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
Z 6	Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen
ad Z 1 und 2)	Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste des Mietobjekts in T wird laut der RVI GmbH bis zum Jahr 2011 einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 120.000,00 € ergeben. Vom Jahr 2011 bis zum Jahr 2045 wird mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 270.000,00 € gerechnet, was einen Gesamtüberschuss in Höhe von 150.000,00 € (in einem Gesamtzeitraum von 50 Jahren) ergeben soll. Der Gesamtüberschuss liegt somit 56 % über den geplanten Verlusten. Es ergibt sich somit keine Liebhaberei aufgrund des geplanten Ausmaßes und Entwicklung der Verluste und des Verhältnisses der Verluste zu den Überschüssen.
ad Z 3)	Aufgrund der derzeitigen wirtschaftlichen Lage in Deutschland befinden sich

	auch andere Objekte in derselben Lage, momentan keinen Überschuss erwirtschaften zu können. Daher lässt sich Liebhaberei aufgrund eines Vergleiches mit anderen Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen nicht rechtfertigen.
ad Z 4-6)	Es ist davon auszugehen, dass marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung vorliegt und auch Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage vorgenommen werden. Jedoch muss berücksichtigt werden, dass es dem Steuerpflichtigen schwer möglich ist, das Auftreten von unerwarteten, nicht geplanten äußeren Umständen selbst zu beseitigen. Die schleppenden wirtschaftlichen Entwicklungen in Deutschland und die daraus folgende schlechtere Entwicklung der Mieteinnahmen durch im Objekt zu verzeichnende Leerstände und drastische Erhöhung der Betriebskosten führen zu einer Verzögerung des Erzielens eines Gesamtüberschusses, die dem Steuerpflichtigen aber nicht anzulasten ist. Diese unvorhergesehene Entwicklung ist der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (vgl. VwGH 03.07.1996, 93/13/0171; VwGH 03.07.1996, 92/13/0139). Daher ist auch nach den Ziffern 4-6 des § 2 Abs. 1 L-VO keine Liebhaberei anzunehmen.

Ursprüngliche Prognoserechnung lt. RVI

Jahr		Einnahmen abzgl. Betriebskosten	AfA	Zinsen	steuerl. Ergebnis	kumuliert
1	1994	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-10.627,00
2	1995	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-21.254,00
3	1996	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-31.881,00
4	1997	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-42.508,00
5	1998	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-53.135,00
6	1999	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-63.762,00
7	2000	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-74.389,00
8	2001	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-85.016,00
9	2002	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-95.643,00
10	2003	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-106.270,00
11	2004	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-116.897,00
12	2005	21.276,00	3.343,00	28.560,00	-10.627,00	-127.524,00
13	2006	21.276,00	3.343,00	22.560,00	-4.627,00	-132.151,00
14	2007	21.276,00	3.343,00	22.560,00	-4.627,00	-136.778,00
15	2008	21.276,00	3.343,00	22.560,00	-4.627,00	-141.405,00
16	2009	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-123.472,00
17	2010	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-105.539,00
18	2011	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-87.606,00
19	2012	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-69.673,00
20	2013	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-51.740,00
21	2014	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-33.807,00
22	2015	21.276,00	3.343,00		17.933,00	-15.874,00
23	2016	21.276,00	3.343,00		17.933,00	2.059,00
24	2017	21.276,00	3.343,00		17.933,00	19.992,00
25	2018	21.276,00	3.343,00		17.933,00	37.925,00
26	2019	21.276,00	3.343,00		17.933,00	55.858,00
27	2020	21.276,00	3.343,00		17.933,00	73.791,00
28	2021	21.276,00	3.343,00		17.933,00	91.724,00
29	2022	21.276,00	3.343,00		17.933,00	109.657,00
30	2023	21.276,00	3.343,00		17.933,00	127.590,00
31	2024	21.276,00	3.343,00		17.933,00	145.523,00
32	2025	21.276,00	3.343,00		17.933,00	163.456,00
33	2026	21.276,00	3.343,00		17.933,00	181.389,00

34	2027	21.276,00	3.343,00	17.933,00	199.322,00
35	2028	21.276,00	3.343,00	17.933,00	217.255,00
36	2029	21.276,00	3.343,00	17.933,00	235.188,00
37	2030	21.276,00	3.343,00	17.933,00	253.121,00
38	2031	21.276,00	3.343,00	17.933,00	271.054,00
39	2032	21.276,00	3.343,00	17.933,00	288.987,00
40	2033	21.276,00	3.343,00	17.933,00	306.920,00
41	2034	21.276,00	3.343,00	17.933,00	324.853,00
42	2035	21.276,00	3.343,00	17.933,00	342.786,00
43	2036	21.276,00	3.343,00	17.933,00	360.719,00
44	2037	21.276,00	3.343,00	17.933,00	378.652,00
45	2038	21.276,00	3.343,00	17.933,00	396.585,00
46	2039	21.276,00	3.343,00	17.933,00	414.518,00
47	2040	21.276,00	3.343,00	17.933,00	432.451,00
48	2041	21.276,00	3.343,00	17.933,00	450.384,00
49	2042	21.276,00	3.343,00	17.933,00	468.317,00
50	2043	21.276,00	3.343,00	17.933,00	486.250,00

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **27. Februar 2008** wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. Juni 2007 mit folgender Begründung ab:

Die konkrete Vermietung sei vor dem 14. November 1997 (= Stichtag für die Anwendung der geänderten Liebhabereiverordnung (LVO) durch BGBl. II 1997/358) begonnen worden. Somit seien hinsichtlich der Jahre 1998 bis laufend nach wie vor die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.03.2000, 98/14/0217) sowie die LVO BGBl. 33/1993 maßgeblich. Der Zeitraum, innerhalb dem ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss (absehbarer Zeitraum lt. § 2 Abs. 3 bzw. Abs. 4 LVO, überschaubarer Zeitraum lt. LVO 1990) werde seither in ständiger Rechtsprechung mit 20 Jahren angenommen (VwGH 27.04.2000, 99/15/0012, nach VwGH 30.01.2003, 99/15/0040, sei ein Zeitraum von 22 Jahren zu lange). Nach der eingereichten ursprünglichen Prognoserechnung lt. RVI sei erst ab dem 23. Jahr mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen. Der Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss, sei daher überschritten. Das Objekt in T sei somit als steuerlich nicht relevant zu qualifizieren.

Mit am selben Tag zur Post gegebenen Schriftsatz vom **4. April 2008** stellte der Bw gegen die am 4. März 2008 zugestellte Berufungsvorentscheidung einen **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, beantragte neuerlich die Berücksichtigung des negativen Ergebnisses des Mietobjektes T von -10.091,48 € und die

endgültige Veranlagung des Jahres 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO und entgegnete nach Wiedergabe der Begründung der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen Folgendes:

Die konkrete Vermietung habe der Bw vor dem 14. November 1997 begonnen. Bei der Vermietung handle es sich, wie wiederholt dargelegt um eine große Vermietung iSd § 2 Abs. 3 LVO. Eine große Vermietung gem. § 2 Abs. 3 LVO unterliege dem § 1 Abs. 1 LVO – es handle sich dabei um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle. Dieser großen Vermietung werde nach Änderung der Liebhabereiverordnung mit BGBl. II 1997/358 gem. § 2 Abs. 3 LVO ein absehbarer Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben zugrunde gelegt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründe ihre Abweisung der Berufung damit, dass die Vermietung vor dem 14. November 1997 begonnen hat und somit die Neufassung der Liebhabereiverordnung gemäß BGBl. II 1997/358 auf diese Vermietung nicht anzuwenden sei und berufe sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese Rechtsprechung beziehe sich stets auf die Vermietung von Eigentumswohnungen und sei daher auf den Fall des Bw. nicht anzuwenden, weil es sich beim gegenständlichen Fall um eine große Vermietung iSd § 2 Abs. 3 LVO handle.

Die Neufassung der Liebhabereiverordnung gemäß BGBl. II 1997/358 sei gemäß § 8 Abs. 3 LVO nur auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Für die entgeltliche Überlassungen iSd § 2 Abs. 3 LVO (idF BGBl. II 1997/358) sei auch keine Optionsmöglichkeit zur Anwendung der Neufassung der Liebhabereiverordnung (idF BGBl. II 1997/358) gemäß § 8 Abs. 3 letzter Satz LVO möglich.

Folglich sei die Liebhabereiverordnung idF BGBl. 1993/33 anzuwenden. Diese sehe ebenfalls in § 2 Abs. 3 LVO vor, dass für entgeltliche Gebäudeüberlassungen das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nach dem Verhältnis, in dem ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen ist. Der übliche Kalkulationszeitraum werde im Verordnungstext nicht näher definiert. Jedoch ergebe sich aus den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 23. Dezember 1997, Z 14 0661/6-IV/14/97, AÖF 47/1998) in Pkt. 1.3.2, dass „[...] für Betätigungen, die unter § 1 Abs. 1 fallen und deren absehbarer Zeitraum (Kalkulationszeitraum) bereits vor dem 14. November 1997 begonnen hat, weiterhin ein Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren zum Tragen kommt [...]“.

Im gegenständlichen Fall habe die vorgelegte Planungsrechnung lt. RVI ergeben, dass sich ab dem 23. Jahr ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten einstellen

werde. Der Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss, sei daher weder nach der Liebhabereiverordnung idF BGBl. II 1997/358 (Kalkulationszeitraum 25 Jahre), noch nach der Liebhabereiverordnung idF BGBl. 1993/33 iVm Erlass des BMF vom 23.12.1997, Z 14 0661/6-IV/14/97, AÖF 47/1998 (Kalkulationszeitraum 35 Jahre) überschritten.

Das Objekt in T sei somit als steuerlich relevante Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen. Die Berufung sei daher zuzulassen und über sie zu entscheiden.

Mit **Schreiben** vom **11. Dezember 2009** forderte die **Berufungsbehörde** den Bw zur Vorlage folgender Unterlagen binnen zweier Monate ab Zustellung auf:

Mietobjekt T: Vorlage

1. Mietverträge
2. Kreditverträge
3. Prognoserechnung nach österreichischem Steuerrecht ab 1994 bis 2018 (25 Jahre) unter Aufgliederung der Einnahmen mit Berücksichtigung des Mietausfallwagnisses durch einen entsprechenden Abschlag in %, Betriebskosten, AfA, Zinsen, zu erwartenden Aufwendungen für Reparaturen und Instandhaltung und sonstigen Werbungskosten
4. Ermittlung des tatsächlichen Ergebnisses der Vermietung nach österreichischem Steuerrecht der Jahre 1994 bis laufend

Mietobjekt Bad H

Vorlage der Unterlagen sinngemäß wie zum anderen Mietobjekt, weil (entgegen dem in der Begründung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen, bekämpften Bescheides vom 28. Juni 2007 wiedergegeben Telefonats) sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag ausdrücklich die Endgültigerklärung gemäß § 200 Abs. 2 BAO begehrt wird.

Im genannten Schreiben wies die Berufungsbehörde darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038; 15.02.2006, 2002/13/0095; 14.12.2005, 2002/13/0131) bei der großen Vermietung iSd § 1 Abs. 1 LVO keine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO vorzunehmen ist.

Mit **Schriftsatz vom 16. Februar 2010** beantwortete der Bw den Vorhalt vom 11. Dezember 2009 im Wesentlichen wie folgt:

Mietobjekt T

Der Bw habe nur einen Miteigentumsanteil von 2,1% an diesem Mietobjekt, weshalb eine Übermittlung der **Miet- und Kreditverträge** (Pkt. 1 und 2) nicht möglich sei. Die RVI Vermietung und Verwaltung GmbH in Saarbrücken habe diese Gebäude verwaltet. Dem Bw

werde jährlich sein Anteil am positiven oder negativen Ergebnis zugewiesen.

Prognoserechnung:

Als **Beilage I** werde die anhand eines Schreibens der RVI Vermietung und Verwaltung GmbH erstellte Prognoserechnung übermittelt, die auf österreichisches Steuerrecht umgerechnet (Zusatz der Berufungsbehörde: AfA 1,5% statt bisher 2%) und, weil der Bw nur 50% des 2,1%-Anteiles besitzt (Gattin andere 50%), nur mit der Hälfte angesetzt werde.

Tatsächliches Ergebnis

Im Zeitpunkt des Erwerbes des Miteigentumanteiles im Jahr 1994 habe der Bw in Deutschland gewohnt und dort sämtliche Einkünfte versteuert. Der Bw habe erst ab Zuzug nach Österreich im Jahr 2003, als er keine Möglichkeit der Verrechnung mit positiven Einkünften in Deutschland mehr gehabt habe, die negativen Einkünfte aus dieser Vermietung in Österreich geltend gemacht.

Die Erstellung einer Prognoserechnung mit tatsächlichen Ergebnissen gestalte sich schwierig, weil der Bw erst seit 2007 Klient seiner österreichischen steuerlichen Vertreterin ist. Die tatsächlichen Einkünfte konnten vorerst bis einschließlich 2003 zurück zusammengestellt werden. Zur Erstellung einer umfassenden Prognoserechnung mit den tatsächlichen Einkünften seien für 1994 bis 2009 die Einkommensteuerbescheide vom deutschen Finanzamt und die Einkünftezuweisung von der RVI GmbH angefordert worden, bislang jedoch nicht eingetroffen, weshalb um Fristverlängerung bis 31. März 2010 ersucht werde.

Mietobjekt Bad H

Für dieses Mietobjekt könnten aus den gleichen Gründen wie für jenes in T keine

Mietverträge und **Kreditverträge** vorgelegt werden. Dieser Miteigentumsanteil sei 1990 angeschafft und 1992 die Vermietung begonnen worden. Eine **Prognoserechnung** und Darstellung der **tatsächlichen Ergebnisse** seien bisher nicht verlangt worden. Zur Aufbereitung der Unterlagen werde ebenfalls um Fristverlängerung bis 31. März 2010 ersucht.

Nachstehend wird die vom Bw übermittelte **Prognoserechnung Beilage I** (50 Jahre) für das **Mietobjekt T nach Österreichischem Steuerrecht** (AfA 1,5% statt 2%) für den **Hälfteanteil des Bw** (50% von 2,1%) für die ersten 35 Jahre wiedergegeben:

Jahr	Einnahmen abzgl. Betriebskosten	AfA	Zinsen	steuerl. Ergebnis	kumuliert
1 1994	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-4.920,73
2 1995	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-9.841,45
3 1996	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-14.762,18
4 1997	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-19.682,91
5 1998	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-24.603,63

6	1999	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-29.524,36
7	2000	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-34.445,09
8	2001	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-39.365,82
9	2002	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-44.286,54
10	2003	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-49.207,27
11	2004	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-54.128,00
12	2005	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-59.048,72
13	2006	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-63.969,45
14	2007	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-68.890,18
15	2008	10.638,00	1.278,73	14.280,00	-4.920,73	-73.810,90
16	2009	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-64.451,63
17	2010	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-55.092,36
18	2011	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-45.733,08
19	2012	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-36.373,81
20	2013	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-27.014,54
21	2014	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-17.655,26
22	2015	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-8.295,99
23	2016	10.638,00	1.278,73		9.359,27	1.063,28
24	2017	10.638,00	1.278,73		9.359,27	10.422,55
25	2018	10.638,00	1.278,73		9.359,27	19.781,83
26	2019	10.638,00	1.278,73		9.359,27	29.141,10
27	2020	10.638,00	1.278,73		9.359,27	38.500,37
28	2021	10.638,00	1.278,73		9.359,27	47.859,65
29	2022	10.638,00	1.278,73		9.359,27	57.218,92
30	2023	10.638,00	1.278,73		9.359,27	66.578,19
31	2024	10.638,00	1.278,73		9.359,27	75.937,47
32	2025	10.638,00	1.278,73		9.359,27	85.296,74
33	2026	10.638,00	1.278,73		9.359,27	94.656,01
34	2027	10.638,00	1.278,73		9.359,27	104.015,29
35	2028	10.638,00	1.278,73		9.359,27	113.374,56

Mit **Schriftsatz** vom **30. März 2010** teilte der Bw im Wesentlichen Folgendes mit:

Zum **Mietobjekt Bad H** könnten keine Unterlagen beigebracht werden. Dieses Mietobjekt solle in nächster Zeit verkauft werden.

Mietobjekt T

Die Darstellung der tatsächlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei (gegenüber der Beilage in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Feber 2010) um die Jahre 2006 und 2008 ergänzt worden. Für die Jahre 1994 bis 2002 konnten keine Unterlagen beigebracht werden.

Für diese Jahre seien allerdings auch keine Einkünfte in Österreich angesetzt worden. Das Jahr 2009 sei ebenso noch offen, der deutsche Steuerberater habe hierfür noch keine Steuererklärungen erstellt.

Nachstehend wird die vom Bw übermittelte Darstellung **Beilage II** (50 Jahre) der tatsächlichen Einkünfte für das **Mietobjekt T nach Österreichischem Steuerrecht** (AfA 1,5% statt 2%) für den **Hälfteanteil des Bw** (50% von 2,1%) für die ersten 35 Jahre wiedergegeben:

Jahr		Einnahmen abzgl. Betriebskosten	AfA	Zinsen u. so. WK	steuerl. Ergebnis	kumuliert
1	1994		nicht in Österreich		0,00	0,00
2	1995		nicht in Österreich		0,00	0,00
3	1996		nicht in Österreich		0,00	0,00
4	1997		nicht in Österreich		0,00	0,00
5	1998		nicht in Österreich		0,00	0,00
6	1999		nicht in Österreich		0,00	0,00
7	2000		nicht in Österreich		0,00	0,00
8	2001		nicht in Österreich		0,00	0,00
9	2002		nicht in Österreich		0,00	0,00
10	2003	It.STE13.228,00	1.278,73	18.946,27	-6.997,00	-6.997,00
11	2004	It.STE13.228,68	1.278,73	13.788,57	-1.838,63	-8.835,63
12	2005	It.STE3.308,47	1.278,73	12.121,22	-10.091,49	-18.927,11
13	2006	It.STE3.233,50	1.278,73	11.615,50	-9.660,73	-28.587,84
14	2007	It.STE3.374,00	1.278,73	9.064,00	-6.968,73	-35.556,57
15	2008	It.STE3.376,50	1.278,73	8.667,50	-6.569,73	-42.126,29
16	2009	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-32.767,02
17	2010	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-23.407,75
18	2011	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-14.048,47
19	2012	10.638,00	1.278,73		9.359,27	-4.689,20
20	2013	10.638,00	1.278,73		9.359,27	4.670,07
21	2014	10.638,00	1.278,73		9.359,27	14.029,34
22	2015	10.638,00	1.278,73		9.359,27	23.388,62
23	2016	10.638,00	1.278,73		9.359,27	32.747,89
24	2017	10.638,00	1.278,73		9.359,27	42.107,16
25	2018	10.638,00	1.278,73		9.359,27	51.466,44
26	2019	10.638,00	1.278,73		9.359,27	60.825,71
27	2020	10.638,00	1.278,73		9.359,27	70.184,98
28	2021	10.638,00	1.278,73		9.359,27	79.544,26

29	2022	10.638,00	1.278,73	9.359,27	88.903,53
30	2023	10.638,00	1.278,73	9.359,27	98.262,80
31	2024	10.638,00	1.278,73	9.359,27	107.622,08
32	2025	10.638,00	1.278,73	9.359,27	116.981,35
33	2026	10.638,00	1.278,73	9.359,27	126.340,62
34	2027	10.638,00	1.278,73	9.359,27	135.699,90
35	2028	10.638,00	1.278,73	9.359,27	145.059,17

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) gehören, der Einkommensteuer.

Die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte ist in **§ 2 Abs. 8 EStG 1988** in der ab der Veranlagung 2004 (vgl. Fuchs, in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, § 2 EStG 1988 Tz 8c) geltenden Fassung Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, wie folgt geregelt:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.

3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Unter „Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste“ iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 sind negative Einkünfte nicht nur aus betrieblichen, sondern auch aus außerbetrieblichen im Ausland gelegenen Quellen zu verstehen (Fuchs aaO, Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 2 Rz 197).

Dies wird auch in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 199f) vertreten:

199: Ausgangspunkt für die Verlustberücksichtigung waren die ausländischen Betriebsstättenverluste (VwGH-Rechtsprechung, siehe Rz 190), die Verlustberücksichtigung ist aber nicht auf ausländische Betriebsstättenverluste eingeschränkt und gilt für alle "ausländischen Verluste" (daher für alle betrieblichen und außerbetrieblichen Verluste). Daher sind zB auch ausländische Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Österreich zu berücksichtigen (Verlustermittlung und Liebhabereibeurteilung haben nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen).

200: Bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode und Progressionsvorbehalt ergibt sich für ausländische Gewinne (positive Einkünfte) und Verluste folgender Unterschied: Ausländische Gewinne werden im anzuwendenden Steuersatz berücksichtigt (siehe Rz 189),

ausländische Verluste vermindern hingegen das Einkommen; sie können daher keinen Anlass für einen negativen Progressionsvorbehalt bieten.

Die oben wiedergegebene Ergänzung des § 2 EStG 1988 um Abs. 8 geht auf das Erkenntnis des **VwGH 25.09.2001, 99/14/0217**, zurück, das die Berücksichtigung eines Verlustes als Mitunternehmer einer deutschen OHG neben inländischen Einkünften bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1996 betraf und dem Folgendes zu entnehmen ist:

Art 1 Abs. 1 DBA-Deutschland lautet:

"Durch dieses Abkommen soll vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuern oder Grundsteuern für die Vertragstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden."

Art 1 Abs. 1 DBA-Deutschland legt das Ziel und den Zweck des Abkommens fest. Das Abkommen bezweckt ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Es richtet sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Dies schließt aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein. Es soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten erfolgen. Die Verwirklichung dieses Abkommenszieles stößt insofern auf Grenzen, als rein innerstaatliche Sachverhalte, je nachdem, ob sie nach österreichischem oder nach deutschem Steuerrecht beurteilt werden, nicht völlig deckungsgleiche Besteuerungsfolgen hervorrufen. Zu denken ist dabei insbesondere an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Steuersätze. Diese systembedingten Grenzen kann das DBA-Deutschland nicht überwinden. Im Übrigen soll es aber mit dem DBA-Deutschland gelingen, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht höher oder niedriger zu besteuern als vergleichbare rein innerstaatliche Sachverhalte.

Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, welche Besteuerungsfolgen sich für einen in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen ergeben, der neben inländischen Einkünften auch einen Verlust in Deutschland erwirtschaftet. Gibt es keinen Verlustrücktrag hat ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust zunächst keine Auswirkung auf die Steuerbelastung.

Art 4 Abs. 1 DBA-Deutschland lautet:

"Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkungen sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen."

Art 15 Abs. 1 DBA-Deutschland lautet:

"Der Wohnsitzstaat hat kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist."

Bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt werden gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsarten idR ausgeglichen. Nur das Einkommen, also die saldierte Größe, wird der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes kann aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nicht gelten. Dies ergibt sich aus Art 1 Abs. 1 DBA-Deutschland. Es liegt nämlich kein Fall einer dort angesprochenen Doppelbesteuerung vor. Durch die Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten (nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerrechtes ermittelten) Verlustes bei der

Ermittlung des (österreichischen) Einkommens, wie dies durch die innerstaatliche Norm des § 2 Abs. 2 EStG 1988 vorgeschrieben wird, wird der Steuerpflichtige nicht iSd Art 1 Abs. 1 DBA-Deutschland "doppelt zu Steuern herangezogen". Das DBA-Deutschland steht somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer nicht entgegen.

Zum gleichen Ergebnis führt die Überlegung, dass DBA bloß eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht ("negative Wirkung" von Doppelbesteuerungsabkommen, vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 4, 326; Vogel, DBA3 Einl. Rz 46). Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird. Ein DBA vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen. Das innerstaatliche Einkommensteuerrecht erfasst im Beschwerdefall aber nur das um den in Deutschland erwirtschafteten Verlust verminderte Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer.

Zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung und somit um den in Art 1 Abs. 1 DBA-Deutschland festgelegten Zweck zu entsprechen, muss allerdings sichergestellt sein, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust nicht doppelt - in einem Jahr im Wohnsitzstaat und in einem anderen Jahr im Betriebsstättenstaat - verwertet wird. Vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien ist die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten - insbesondere in Form der mehrfachen Verlustverwertung - nicht gedeckt. Die "einfache" Verlustverwertung kann aus Art 4 DBA-Deutschland abgeleitet werden. Diese Bestimmung räumt dem "anderen" Staat (Betriebsstättenstaat) ein Besteuerungsrecht ein. Entsteht im "anderen" Staat in einem Folgejahr ein Gewinn, so wird im Rahmen der Einkommensbesteuerung in diesem "anderen" Staat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Dem Begriff der Einkünfte iSd Art 4 DBA-Deutschland ist nun vor dem Hintergrund des Art 1 Abs. 1 leg cit die Bedeutung beizumessen, dass die um den Verlustvortrag gekürzte Größe gemeint ist. Der Wohnsitzstaat hat im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Einkommensteuer nur Einkünfte in diesem Sinn gemäß Art 15 DBA-Deutschland aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (Welteinkommen) auszuschneiden.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangt somit zu dem Ergebnis, dass das DBA-Deutschland einerseits sicherstellt, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer berücksichtigt wird, andererseits gewährleistet, dass eine Wettbewerbsverzerrung durch eine doppelte Verlustverwertung unterbleibt (vgl. Tumpel, SWI 2001, 55 ff).

Mit der Verweigerung des Ausgleiches des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Berechnung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 für die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde somit die Rechtslage verkannt. Daraus ergibt sich, dass der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung nicht mehr aufrechterhält, die er in den Erkenntnissen vom 6. März 1984, 83/14/0107, und vom 21. Mai 1985, 85/14/0001, zum Ausdruck gebracht hat. Diesen Erkenntnissen, die zu Art 4 bzw. Art 3 sowie Art 15 DBA-Deutschland im Zusammenhang mit Bestimmungen des EStG 1972 ergangen sind, liegt die Auffassung zugrunde, dass in Deutschland erwirtschaftete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 gar nicht, sondern lediglich im Weg des (negativen) Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung der Einkommensteuer

zu berücksichtigen sind. Da sich mit dem EStG 1988 und dem Beitritt Österreichs zur EU mit 1. Jänner 1995 die Rechtslage insbesondere im Hinblick auf Art 43 EG gegenüber jener, die den eben erwähnten hg Erkenntnissen zugrunde lag, geändert hat, ergeht das gegenständliche Erkenntnis nicht in einem nach § 13 Abs. 1 VwGG gebildeten (verstärkten) Senat.

Das Abkommen vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 2361/1994, zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (kurz DBA 1954) wurde mit Wirksamkeit ab dem Jahr 2003 durch das Abkommen vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002 (kurz DBA 2000) ersetzt.

Das alte und das neue Abkommen weisen für Gewerbebetriebe (Art 4 DBA 1954, Art. 7 DBA 2000) und Einkünfte aus Vermietung unbeweglichen Vermögens (Art. 3 Abs. 2 DBA 1954, Art. 6 Abs. 3 DBA 2000) entsprechend dem OECD-Musterabkommen das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und dem Lagestaat für Einkünfte aus Vermietung von Liegenschaften zu. Dem Ansässigkeitsstaat wird dabei im Rahmen des im DBA vereinbarten Befreiungssystems jeweils ein Progressionsvorbehalt zugestanden.

Die für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2005 relevanten Bestimmungen des DBA 2000 lauten wie folgt:

Artikel 4 Ansässige Person

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);*
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;*
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;*
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.*

Artikel 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung einer selbständigen Arbeit dient.

Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer im Methodenartikel Art. 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) Abs. 2 des DBA 2000 wie folgt geregelt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Nach der oben zitierten Bestimmung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 iVm dem DBA 2000 sind in Deutschland nicht berücksichtigte Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen in Österreich ab der Veranlagung 2004 bei Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen. Aus der oben ebenfalls eingehend dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.09.2001,

99/14/0217) ergibt sich, dass dies sinngemäß im Geltungsbereich des EStG 1988 iVm dem DBA 1954 bereits seit 1989 gilt.

An der Ansässigkeit des Bw in Österreich besteht nach dessen eingangs dargestellten Verhältnissen (Betrieb und gemeinsamer Hauptwohnsitz mit der Gattin seit 2. Dezember 1998 im Inland) kein Zweifel. Strittig ist jedoch im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw in Deutschland erzielten negativen Ergebnisse aus seiner Beteiligung an gemeinschaftlichen Mietobjekten nach inländischem Steuerrecht zu berücksichtigen oder Liebhaberei sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs. 2 leg. cit. normiert:

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Verordnung zur Liebhaberei:

Die **Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 358/1997**, normiert betreffend **entgeltlicher Gebäudeüberlassung** durch "**große Vermietung**") in § 2 Abs. 3 Folgendes:

Abs. 2 (gemeint "Anlaufzeitraum") gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist, in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 8 der zitierten Verordnung normiert in dessen Abs. 3:

... und **§ 2 Abs. 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997** sind auf entgeltliche Gebäudeüberlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubarer Zeitraum) **nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.**

Doralt führt dazu im Kommentar zum EStG 1988, 8. Auflage, unter Tz 522 f zu § 2 unter der Überschrift "**Rechtslage bei vor 14.11.1997 begonnenen großen Vermietungen**" Folgendes aus:

"Bei Vermietungen, die **vor der Änderung der LVO durch BGBl II 1997/358** begonnen wurden, war bei der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) geplant war, sich in einem "angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen üblichen Kalkulationszeitraum" verhielt (Pkt. 12 .2. LiebErl.). Hinsichtlich der Zeitrelation bestand keine exakte zeitliche Vorgabe, sie war dann "angemessen", wenn innerhalb des" üblichen Kalkulationszeitraumes" voraussichtlich ein Gesamtüberschuss zu erwarten war oder sich nur infolge von Unwägbarkeiten (vgl. Tz 365ff) nicht ergab. Im Gegensatz zu einer Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bestand keine Option, die ab 14. November 1997 geltende Rechtslage für früher begonnene große Vermietungen anwendbar zu machen.

Als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassung galten nach der Verwaltungspraxis" höchstens 35 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (ohne Deckung in der Judikatur). Diesem Zeitraum lag nach dem Liebhabereierlass eine aus dem Tatbestandsmerkmal des üblichen Kalkulationszeitraumes abzuleitende "übliche Eigenkapitalausstattung" zugrunde.

Diese Rechtsansicht erachtet die Verwaltungspraxis für vor dem 14. November 1997 begonnene große Vermietungen durch Miteinbeziehung in die Liebhabereirichtlinien weiterhin für maßgeblich (vgl. die dortigen Ausführungen nach Pkt. 12.6.). Damit steht sie in Widerspruch zur Rechtsprechung, wonach vor der Novelle der LVO der maßgebliche absehbare Zeitraum bei "großer" und "kleiner" Vermietung gleich lang und überdies in Orientierung an die übliche Rückzahlung von Immobiliendarlehen ca. 20 Jahre und somit deutlich kürzer als 35 Jahre war (VwGH 28.03.2000, 98/14/0217, Zorn, in ÖStZ 1996, 417 ff).

Die **konkrete Vermietung** wurde im gegenständlichen Fall im Jahr 1994 (Mietobjekt T) bzw. im Jahr 1992 (Mietobjekt Bad H) - also **vor** dem maßgeblichen Stichtag **14. November 1997 - begonnen**.

Somit ist hinsichtlich des gegenständlichen Berufungsjahres 2005 **nach wie vor die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28. 03. 2000, 98/14/0217) sowie die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 maßgeblich**. Die Liebhabereiverordnung idF 1997, BGBl 1997/358, ist daher im gegenständlichen Berufungsfall (25 Jahre bzw. 28 Jahre hinsichtlich großer Vermietung) nicht anzuwenden.

In der RZ 500 zu § 2 LVO des angeführten Kommentars von Doralt findet sich auf S. 169 Folgendes:

"Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss (absehbarer Zeitraum lt. § 2 Abs. 3 bzw. Abs. 4 LVO; überschaubarer Zeitraum lt. LVO 1990; in der Literatur auch als Totalüberschuss bezeichnet) wird seither in ständiger **Rechtsprechung** mit **ca. 20 Jahren** angenommen (zB VwGH 27.04.2000, 99/15/0012,2000, 511;nach VwGH 30.01.2003, 99/15/0040, 2003, 406, ist ein **Zeitraum von 22 Jahren zu lange**)."

Wendet man diese Grundsätze unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Stellungnahmen beider Parteien auf den vorliegenden Fall an, ergibt sich Folgendes:

Beim gegenständlichen **Vermietungsobjekt in T/L** handelt es sich um eine Einkaufspassage, an der der Bw mit seiner Gattin mit 2,1% beteiligt ist.

Die vorliegende Streitfrage ist ausschließlich nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 1993/33 (in der Folge mit LVO abgekürzt), zu lösen.

Die LVO unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1), das sind solche Betätigungen, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen.

Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2) liegen hingegen dann vor, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

§ 2 Abs. 2 der LVO bestimmt:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen

ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird".

§ 2 Abs. 3 LVO lautet:

"Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen".

Die Parteien des gegenständlichen Verfahrens gehen einvernehmlich vom Vorliegen einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung ("große Vermietung") aus.

Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung jedenfalls um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 handelt, ist das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss (Kalkulationszeitraum), entspricht nach der Rechtsprechung des VwGH - außerhalb des Anwendungsbereiches der LVO BGBl. Nr. 1997/358 - dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg. cit. (vgl. VwGH 24. 09.1996, 93/13/0241, und 29. 02. 2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den VwGH, dass dieser Zeitraum absehbar ist. Als absehbarer Zeitraum wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 03. 07.1996, 93/13/0241, bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. **Dies kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit rund 20 Jahren angenommen werden.**

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 anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Lang /Heinrich/Ryda, Finanz Journal 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.03.2000, 98/14/0217).

Im vorliegenden Fall weist die seitens des Bw mit Schriftsatz vom 16. Feber 2010 als dessen Beilage I **vorgelegte Prognoserechnung** für das Mietobjekt T nach Österreichischem Steuerrecht erstmals im Jahr 2016 bzw. **im 23. Jahr** einen **Totalüberschuss** von 1.063,28 € aus. Im Lichte der oben dargestellten von der Literatur und Judikatur vertretenen Rechtsansicht ist ein Zeitraum von 23 Jahren **zu lang**, weil er über den üblichen

Kalkulationszeitraum von 20 Jahren hinausgeht, und führt daher zwangsläufig zur Beurteilung als **Liebhaberei** (vgl. VwGH 06.07.2006, 2002/15/0170; 20.09.2007, 2005/14/0125; 11.11.2008, 2006/13/0199).

Die vom Bw aus dem Mietobjekt T erzielten Ergebnisanteile sind daher schon deshalb in Österreich steuerlich unbeachtlich.

Dazu kommt noch, dass der Bw entgegen der ausdrücklichen Aufforderung der Berufungsbehörde im Vorhalt vom 11. Dezember 2009 in der von ihm vorgelegten Prognoserechnung weder das Mietausfallwagnis (VwGH 20.09.2006, 2005/14/0093) – jedenfalls nach Ablauf der garantierten Mieten nach zehn Jahren - noch die zu erwartenden Aufwendungen für Reparaturen und Instandhaltung (VwGH 28.03.2000, 98/14/0217; 29.04.2003, 99/14/0256; berücksichtigt hat. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass zB für das Berufungsjahr 2005 ein nicht unwesentlicher anteiliger Erhaltungsaufwand des Bw für das Mietobjekt T von 3.428,06 € angefallen ist.

Überdies hat der Bw trotz Anforderung durch den genannten Vorhalt vom 11. Dezember 2009 weder die Mietverträge noch die Kreditverträge vorgelegt. Als Beteiligter des Mietobjektes hätte er diese beschaffen bzw. sich zur Beweisvorsorge darum schon früher kümmern müssen. Auch dies spricht gegen das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Teilnahme am Wirtschaftsleben.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität einer Prognoserechnung kommt der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Erst die vorgelegten Überschussrechnungen rücken den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoseberechnung zu messen (vgl. VwGH 24. 03.1998, 93/14/0028). Diese Verprobung ist im gegenständlichen Fall nicht möglich, weil der Bw entgegen der ihn treffenden Obliegenheit keine Ablichtungen der in den Jahren 1994 bis 2002 in Deutschland abgegebenen Steuererklärungen und der ergangenen Einkommensteuerbescheide aufbewahrt und auch nicht vom Finanzamt beigebracht hat.

Dem Hinweis der Berufungsbehörde im Vorhalt vom 11. Dezember 2009, dass bei der großen Vermietung iSd § 1 Abs. 1 LVO keine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO vorzunehmen ist (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038; 15.02.2006, 2002/13/0095; 14.12.2005, 2002/13/0131), ist der Bw nicht entgegen getreten.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung in diesem Punkt (Einkunftsquelleneigenschaft des Mietobjektes T) kein Erfolg beschieden sein.

Der Bw hat in der Berufung und im Vorlageantrag außerdem die **Vorläufigkeit** (§ 200 Abs. 1 BAO) des bekämpften Bescheides bzw. der abweisenden Berufungsvorentscheidung bekämpft. Im Schriftsatz vom 20. Juni 2007 hatte der Bw noch „um rasche – wenn auch nur vorläufige - Veranlagung“ ersucht.

Im bekämpften Bescheid wurde zu dessen Vorläufigkeit nach § 200 Abs. 1 BAO ausdrücklich auf ein Telefonat mit dem Steuerberater des Bw verwiesen, wonach der Verlust des **Mietobjektes in Bad H** durch nicht bezahlte Mieten verursacht sei. Da noch nicht gewiss sei, ob das Objekt weiterhin vermietet oder besser verkauft werden solle, bzw. bei Jahresvermietung mit regelmäßigen Mietzahlungen davon ausgegangen werden könne, dass ein zumindest ausgeglichenes Ergebnis in einem angemessenen Zeitraum erwirtschaftet werden könne, werde das negative Ergebnis aus diesem Objekt vorläufig anerkannt. Eine Prognoserechnung für dieses Objekt sei spätestens mit der nächsten Steuererklärung vorzulegen.

Unter Hinweis auf diesen Widerspruch hat die Berufungsbehörde den Bw im Vorhalt vom 11. Dezember 2009 auch zur Vorlage der Mietverträge, Kreditverträge, einer Prognoserechnung und der tatsächlichen Ergebnisse nach österreichischem Steuerrecht aufgefordert. Der Bw hat dazu zunächst im Schriftsatz vom 16. Februar 2010 lediglich mitgeteilt, seinen diesbezüglichen Miteigentumsanteil habe er 1990 angeschafft; die Vermietung habe 1992 begonnen, und hat um Fristverlängerung bis Ende März 2010 ersucht.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2010 teilte der Bw dazu nur noch mit, für dieses Mietobjekt, das in nächster Zeit verkauft werden solle, könnten keine Unterlagen beigebracht werden.

Nach der Aktenlage und dem Vorbringen der Parteien kann nach Ansicht der Berufungsbehörde **auch** bei diesem Mietobjekt von **keiner** für Österreich **steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle** ausgegangen werden. Zur Vermeidung weitschweifiger Wiederholungen wird auf obige Ausführungen zum Mietobjekt T verwiesen.

Der bekämpfte Bescheid war daher durch Streichen des bisher vorläufig anerkannten diesbezüglichen Werbungskostenüberschusses aus Vermietung und Verpachtung von 3.278,91 € (6.557,88:2) abzuändern.

Die Vorläufigkeit von Bescheiden wird in § 200 BAO wie folgt geregelt:

(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Da nach obigen Ausführungen kein Zweifel mehr daran besteht, dass auch das zweite Mietobjekt als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist, war dem Antrag des Bw auf **Endgültigerklärung** des - jedoch abgeänderten - bekämpften Bescheides gemäß **§ 200 Abs. 2 BAO** zu entsprechen.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 24. Juni 2010