



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des 1, vertreten durch Mag. Dr. Herbert Fritz, Wirtschaftstreuhänder-Steuerberater, 6991 Riezlern, Walserstraße 25, vom 16. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, vom 22. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2004 sowie Anspruchszinsen 1999 bis 2004 im Beisein des Schriftführers FOI Martin Eberl nach der am 25. September 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2002, 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide über die Anspruchszinsen 1999 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreff Einkommensteuer 2000 und 2001 werden abgeändert wie folgt:

Einkommensteuer 2000

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt	2	3
<i>Berechnung der Einkommensteuer in Schilling</i>		

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		4
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	5	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-84.526	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		6
Kürzung Zollausschlußgebiet		7
Gesamtbetrag der Einkünfte		8
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 700.000 ATS. Die Topfsonderausgaben können daher nicht berücksichtigt werden.		0
Kirchenbeitrag		-1.000
Einkommen		9
Die Einkommensteuer beträgt:		
0 % für die ersten 50.000		0,00
21 % für die weiteren 50.000		10.500
31 % für die weiteren 200.00		62.000,00
41 % für die restlichen 11		12
50 % für die restlichen 13		14
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		247.950,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Grenzgängerabsetzbetrag		-1.500,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		241.950,00
Gemäß § 33 EStG	33,46 % von	241.950,00

	722.900	
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 ATS mit 6 %		2.415,42
Einkommensteuer		244.365,42
Ausländische Steuer		-35.342,00
Festgesetzte Einkommensteuer		209.023,00
	In Euro	15.190,29

Einkommensteuer 2001

Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt	15	16
<i>Berechnung der Einkommensteuer in Schilling</i>		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		17
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	18	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-44.099	
Pauschalbetrag für Werbungskosten	-1.800	19
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-26.626
Kürzung Zollausschlußgebiet		-18.000
Gesamtbetrag der Einkünfte		20
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formale: $(700.000 - 510.997) \cdot 2.806/200.000$		-2.651
Kirchenbeitrag		-1.000

Einkommen		21
Die Einkommensteuer beträgt:		
0 % für die ersten 50.000		0,00
21 % für die weiteren 50.000		10.500,00
31 % für die restlichen 200.00		62.000,00
41 % für die restlichen 207.300		84.993,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		157.493,00
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000
Grenzgängerabsetzbetrag		- 750,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		152.743,00
Gemäß § 33 EStG 1999	30,10 % von 507.300	152.743,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung		282,56
Einkommensteuer		153.025,56
Ausländische Steuer		- 18.678,00
Festgesetzte Einkommensteuer	In ATS	134.348,00
	In Euro	9.763,45

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die streitgegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren aus der Vermietung des Objektes in 23. Berufungsgegenständlich ist nunmehr, ob es sich bei den daraus erzielten negativen Einkünften tatsächlich um eine Einkunftsquelle handelt, oder ob diese Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist. Diesbezüglich ist auszuführen:

Das Objekt in 23, wurde in den 30er Jahren errichtet. Das Wohn- und Geschäftshaus befindet sich in zentraler, guter Lage im Dorfkern. Der Bw. hat das Objekt durch zwei Erwerbsgeschäfte erworben, $\frac{3}{4}$ Anteil mit Kaufvertrag vom 3.11.1997 um 24,-- und Kaufvertrag vom 5.11.1998 $\frac{1}{4}$ um 25,--. Das Objekt besteht aus Erdgeschoß, Obergeschoß 1 und Obergeschoß 2 (Dachausbau) mit einer Gesamtnutzfläche von 575 m² und ist voll unterkellert. Im Erdgeschoß sind Geschäftslokale (Bank bis 04/2004 und Café untergebracht. Die restliche Nutzfläche verteilt sich auf sechs zu Wohnzwecken vermietete Einheiten.

Das Gebäude wurde in den Jahren 1999/2000 umfangreichen Umbau- und Sanierungsmaßnahmen unterzogen. Der Umbau betraf das gesamte Objekt mit Ausnahme des an die Bank vermieteten Geschäftslokales, welches während der gesamten Umbauphase geöffnet geblieben ist. Die Kosten der Umbau- und Sanierungsmaßnahmen betrugen netto € 788.000,--, für Betriebs- und Geschäftsausstattung wurden Kosten von netto € 104.000,-- angesetzt, hievon rund € 90.000,-- für Gastroeinrichtungsgegenstände des Cafés.

Die Gesamtanschaffungs-/Gesamterrichtungskosten für das Objekt betrugen nach Abschluss der Umbau- und Sanierungsarbeiten rund € 1.350.000,--, aufgeteilt in Grund und Boden € 118.000,--, Gebäude € 1.128.000,-- sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung € 104.000,--.

Zur Finanzierung des Objektes wurden laut Kreditverträgen Fremdmittel in Höhe von € 1.278.000,-- aufgenommen, was einer Fremdfinanzierungsquote von 95 % entspricht.

Für das Objekt wurden bisher für den Zeitraum 1997 bis 2004 € 213.000,-- an Werbungskostenüberschüssen erklärt (1999 bis 2004 € 204.000,--). Nachdem eine dem Finanzamt vorgelegte Vorscheurechnung vom 21.12.2001 (im folgenden „Prognose 1“ genannt) für den Zeitraum 1999 bis 2004 einen Werbungskostenüberschuss von nur € 123.000,-- ausgewiesen hat, wurde der Bw. im Rahmen der Außenprüfung mittels Vorhalt aufgefordert, eine diesen Umständen Rechnung tragende Prognoserechnung zu erstellen. Dieser Prognose seien realistische Annahmen zugrunde zu legen und deren Nachvollziehbarkeit müsse gewährleistet sein. Mit gleichem Vorhalt wurde der Abgabepflichtige aufgefordert, zum Zwecke der Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zu den in § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterien Stellung zu nehmen.

Zu Beginn der Außenprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen eine Prognose (Vorscheurechnung vom 27.9.2005) gelegt. Diese Prognose weist für 2019, somit im 21. Betätigungsjahr (unter Miteinrechnung der Vermietung desselben Objektes in den Jahren 1997 und 1998 des Bw. als $\frac{3}{4}$ Miteigentümer der Miteigentümergeinschaft 26 im 23. Betätigungsjahr) einen Gesamtüberschuss von rund € 23.000,-- aus. Zur geforderten Stellungnahme hinsichtlich der Kriterienprüfung wurde zunächst lediglich eingewendet, dass

die vorgelegte Prognose ohnehin einen Überschuss ausweise. Weiters seien nach den umfangreichen Umbau- und Sanierungsmaßnahmen der Jahre 1999/2000 mit Ausnahme des Heizkessels bzw. eines Anschlusses an ein geplantes Fernwärmenetz keine weiteren Investitionen mehr notwendig. Für das zum Prüfungszeitraum leerstehende Mietlokal (Mieter 27 bis 04/2004) seien Gespräche mit Mietinteressenten im Gange. Dem Verlangen des Prüfers, zu der Kriterienprüfung iSd § 2 Abs. 1 LVO schriftlich Stellung zu nehmen, wurde zunächst lediglich durch eine allgemein gehaltene schriftliche Stellungnahme des Bw. nachgekommen (s. Stellungnahme zum Haus 28 mittels e-mail vom 3.10.2005). In dieser wiederholt der Bw. im Wesentlichen nochmals die zu Prüfungsbeginn mündlich geschilderten Umstände. Anhand der angesprochenen Stellungnahme konnte jedoch das Vorliegen einer von anhand objektiver Kriterien iSd § 2 Abs. 1 LVO nachvollziehbaren Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht ausreichend geprüft werden.

Die Wertansätze der vorgelegten Vorscheurechnung vom 27.9.2005 sowie deren erläuternde Beilagen konnten schließlich einer Plausibilitätsprüfung durch die Außenprüfung nicht standhalten. So wurden Zinsaufwendungen nicht auf Grundlage der konkreten Kreditvertragsverhältnisse, nämlich bei tatsächlichen Restlaufzeiten von durchschnittlich 27 Jahren, sondern unter der Annahme einer wesentlich kürzeren Restlaufzeit von 20 Jahren angesetzt. Dadurch sind höhere Tilgungen als vertraglich vereinbart zum Ansatz gekommen, was wiederum zu einer verringerten Gesamtzinsbelastung im Prognosezeitraum geführt hat. Ebenso war für die Außenprüfung der Ansatz der Mieteinnahmen nicht nachvollziehbar. Für kalkulatorische Instandhaltungskosten erfolgte für die Außenprüfung ein unzureichender, für das kalkulatorische Mietausfallwagnis gar kein Ansatz.

Auf Basis der zur gegenständlichen Vermietung vorliegenden Unterlagen wurde in weiterer Folge vom Prüfer eine Adaption der vorgelegten Prognose vorgenommen („Adaption Prognose 2“). Laut der vom Prüfer erstellten Prognose ist mit dem gegenständlichen Objekt in einem absehbaren Zeitraum ein Einnahmenüberschuss nicht zu erzielen, da sich im Zeitraum 1999 bis 2023 ein Werbungskostenüberschuss von € 254.000,-- ergibt.

Das Finanzamt hat schließlich die angefochtenen Bescheide erlassen, mit denen die gegenständliche Vermietung und Verpachtung nicht als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt:

„Unwägbarkeit

Der entscheidende Punkt in der rechtlichen Beurteilung ist die Unwägbarkeit der im Zuge der Sanierung und des Umbaus eingetretenen Baukostenüberschreitungen.

Der Prüfer sieht in den unerwarteten Mehrkosten ein gewöhnliches Risiko. Meines Erachtens liegt aber eine Unwägbarkeit vor, sodass die Folgen der Baukostenüberschreitung in der Prognoserechnung zur Beurteilung des Gesamtüberschusses außer Ansatz bleiben, soweit sie über das normale Bauherrenrisiko hinausgehen. Ich verweise dazu auf mein Schreiben vom 16. März 2006 mit den dort angeführten Beilagen und auf die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung auf den Seiten 16 ff.

Auf dieser Grundlage ergibt die Prognoserechnung innerhalb eines Zeitraums von 25 Jahren einen Gesamtüberschuss von € 256.526,--.

Die Feststellung des Prüfers, der Steuerpflichtige habe mit der bauleitenden Firma keinen "verbindlichen Kostenrahmen" vereinbart, trägt nichts zur richtigen rechtlichen Beurteilung bei. Es kann kein Kriterium für die steuerrechtliche Beurteilung sein, ob der Investor das Kostenrisiko mehr oder weniger selbst trägt oder unter Inkaufnahme eines höheren Preises auf den Auftragnehmer überwälzt. Im vorliegenden Fall (Umbau und Sanierung eines Altbaus) hätte sich mit Sicherheit keine Firma gefunden, die eine Festpreisvereinbarung eingegangen wäre, die auch von außen nicht erkennbare Probleme mit eingeschlossen hätte.

Entscheidend ist, dass die baustatischen Probleme erst im Zuge des Baufortschritts erkannt werden konnten und vor Baubeginn gar nicht hätte erkannt werden können.

Die Baumaßnahmen wurden von Fachfirmen vorbereitet und durchgeführt. Mit Planung und Bauaufsicht war die erfahrene Firma 29) beauftragt. Der Steuerpflichtige hat kaufmännisch sorgfältig gehandelt.

Wenn unter diesen Voraussetzungen eine Überschreitung der durch einen Fachmann ermittelten Umbaukosten von 26% auftritt, ist meines Erachtens eindeutig eine Unwägbarkeit gegeben und nicht ein gewöhnliches Risiko.

Der Hinweis des Prüfers auf eine deutsche Quelle bezüglich Schadenersatz ist nicht geeignet, die Abgrenzung zwischen gewöhnlichem Risiko und Unwägbarkeit zu finden. Ob ein Ereignis zu einem Schadenersatzanspruch gegenüber einem Dritten führt oder nicht, sagt nichts darüber aus, ob das Ereignis als Unwägbarkeit oder als gewöhnliches Risiko zu sehen ist.

Bruttorendite

Auch bei der Ermittlung der Bruttorendite sind die auf Unwägbarkeiten zurückzuführenden Mehrkosten außer Ansatz zu lassen. Auf diese Weise ergibt sich ein Wert von 5,7 %. Die Berechnung ist beigelegt.

Eine Bruttorendite von 5,7 % ist marktgerecht. Sie liegt deutlich über dem Durchschnittszinssatz 2004 der Bankkredite (4,73 %) und spricht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Kriterien

Auch bei der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 L VO ist die Verlusterhöhung in Folge der Baukostenüberschreitung wegen der vorliegenden Unwägbarkeit außer Betracht zu lassen (Punkt 3. lit.a und lit. c im Prüfbericht, Seiten 14 und 15).

Die im Prüfbericht geäußerten Zweifel am marktgerechten Verhalten (lit. d, Seite 15 des Prüfberichts) sind nicht begründet. Die zahlreichen Kontakte und Verhandlungen mit Interessenten sprechen für eine intensive Marktbearbeitung und für die Wahrnehmung jeder erkennbaren Chance.

Ein Vermietungsmarkt in einem kleinen Dorf wie 30 ist im Sinn der Wirtschaftstheorie ein äußerst unvollkommener Markt, in dem der Satz vom Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage nur mit erheblichen Einschränkungen gilt.

Die unter lit. e (Seite 16 des Prüfberichts) formulierten Zweifel beruhen wohl auf einem Missverständnis: mit "höchstmöglichem Preis" meint der Steuerpflichtige natürlich den optimalen Preis im Sinn der Ausführungen des Prüfers.

Zweifel am Bemühen um Verbesserungen sind nicht angebracht (lit. f, Seite 16 des Prüfberichts). Die Form der Mietverträge bietet dafür keinen Anhaltspunkt.

Absehbarer Zeitraum

Gemäß § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung i.d.g.F. beträgt der absehbare Zeitraum 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die vorgelegte Prognoserechnung weist innerhalb des absehbaren Zeitraums einen klaren Gesamtüberschuss aus.

Subjektive Absicht

31 hat die Liegenschaft in 30 erworben, saniert und umgebaut, um aus der Bewirtschaftung auf Dauer gesehen einen Überschuss zu erzielen. Private Nutzungs- überlegungen oder Erwartungen eines Gewinnes durch baldige Veräußerung haben für die Investitionsentscheidung keine Rolle gespielt. Es gibt nicht die geringsten Hinweise auf andere Beweggründe als die Gewinnerzielungsabsicht. Die im Prüfungsbericht im Rahmen der "Kriterien prüfung" wiederholt geäußerten Zweifel sind unbegründet und falsch. 31 ist empört,

dass ihm die Finanzverwaltung Liebhabereiabsicht unterstellt und die erlittenen Verluste bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ausklammern will.

Ergebnis

Für die hier zu beurteilende Betätigung gilt nach der Liebhabereiverordnung die Einkünftevermutung, weil die Betätigung nicht unter § 1 Abs. 2 fällt (§ 1 Abs. 1 L VO).

Die Begründungen in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vermögen die Einkünftevermutung nicht zu widerlegen.

Der Prüfer des Finanzamtes Bregenz hat eine einseitig fiskalische Position eingenommen. Dies zeigt sich in einer mündlich geäußerten Begründung, dass die Einkünfte aus V+V für 31 "Nebeneinkünfte" seien und dass das Vorliegen von Verlusten neben Einkünften aus selbständiger Arbeit besonders für Liebhaberei spreche.

Mein Mandant legt deshalb besonderen Wert auf eine Entscheidung durch ein unabhängiges richterliches Organ wie den UFS.

Anspruchszinsen

Zu den Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen stelle ich die Berufungsanträge, die Anspruchszinsen im Fall des Erfolges der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide entsprechend zu reduzieren."

In der am 25. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Berufungswerber bzw. Steuerberater:

- Das Objekt wurde in den 30er Jahren errichtet, es war nicht solide gebaut, es bestanden auch vorher unentdeckte Brandschäden, welche nur durch Verkleidungen zugedeckt waren. Die Bausubstanz hat nicht den Erwartungen entsprochen, im Bereich der Grundmauern hat es Mehr- bzw. Nacharbeiten gegeben. Die Fertigstellung hat sich auch durch diese Mehrarbeiten verzögert.
- Das Gebäude hat sich nicht mehr in einem zeitgemäßen Standard befunden.
- Eine Stiegenhausverlegung war notwendig, damit man das Gebäude von der anderen Seite erschließen konnte.
- Es hat baustatische Probleme gegeben.

- Die Baukosten sind von einem qualifizierten Baumeister ermittelt worden, es war wirtschaftlich sinnvoll, weil ertragbringend.
- Bei einem Gebäude aus den 30er Jahren hätte sich kein Baumeister auf einen von vornherein bestimmten Preis eingelassen, wenn nur mit entsprechend hohem Zuschlag, damit er sein Risiko auch abgesichert hat.
- Ein Altgebäude ist objektiv anders zu behandeln wie ein Neugebäude.
- Ein Sachverständigengutachten ist deswegen nicht erstellt worden, weil der Bw. sich darauf verlassen hat, dass der erfahrene Baumeister das Haus kennt, weil der Erinnerung nach, hat dieselbe Baufirma auch die 33bankfiliale errichtet.
- Die wesentliche Baumeistertätigkeit in dieser Region besteht in Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten von Altbauten.
- Der Kauf hat durch den Umbau Sinn gemacht.
- Das normale Bauherrenrisiko liegt bei 10 % Baukostenüberschuss, darüberhinaus handelt es sich um eine Unwägbarkeit.
- Zum Zeitpunkt des $\frac{3}{4}$ Erwerbes des Objektes am 3.11.1997 war das Geschäftslokal an die 33bank vermietet, zwei der drei Mitbesitzer hatten eine Wohnung, es war nicht abgetrennt, der Rest waren Einzelzimmer.
- Die 33filiale wurde aus betriebswirtschaftlichen Gründen geschlossen.
- Betreff des Cafés wurde zuerst ein Tagescafé geplant, schließlich war es nur mit entsprechender Adaption als Restaurantbetrieb vermietbar.
- Die Quadratmeterpreise und Werbungskosten weichen von vergleichbaren Objekten nicht weit ab, ausgenommen Afa und Zinsen soweit sie auf die massive Baukostenüberschreitung zurückzuführen sind.
- Der Bw. hat sich absolut marktgerecht verhalten, es wurden eine Vielzahl von Interessenten angesprochen, das eine Geschäftslokal im Erdgeschoss wurde in einen Restaurantbetrieb umgewandelt, es gab Bemühungen, Eigenmittel durch Veräußerung eines Objektes in 34 flüssig zu machen, auch die Konditionen mit der Bank günstiger zu gestalten.
- Der Bw. hat damals den Bau auch überwacht, er war ja Wohnsitzarzt.

- Wenn der Bw. von vornherein gewusst hätte, dass die Kosten für das Objekt schließlich insgesamt ca. 1,350.000,00 Mio. (Gesamtanschaffungs-/Gesamterrichtungskosten für das Objekt nach Abschluss der Umbau- und Sanierungsarbeiten rund € 1.350.000,--, aufgeteilt in Grund und Boden € 118.000,--, Gebäude € 1.128.000,-- sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung € 104.000) betragen, hätte er sich nicht darauf eingelassen, er sei damals von maximal DM 2,0 Mio. (ca. € 1 Mio.) ausgegangen.
- Eine Baukostenüberschreitung von weit über 20 % ist als nicht vorhersehbares Ereignis einzustufen. Der Bw. konnte von einem Gesamtüberschuss ausgehen. Ein Indiz ist auch, dass die Bank die Sache von Anfang an finanziert hat. Der Bw. hat alles getan, um das Vermietungsobjekt wirtschaftlich zu führen, anhand der Kriterienprüfung steht die subjektive Absicht fest.

Finanzamt:

- es handelt sich um ein altes Objekt, man muss mit Überraschungen rechnen, der Baumeister hat keinen fixen Voranschlag erstellt.
- Eine Baukostenüberschreitung von 20 % ist keine Unwägbarkeit.
- Bei der Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit in den Jahren 2000 und 2001 als Krankenhausarzt in Liechtenstein ist Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein anzuwenden, diese Einkünfte sind der Abzugssteuer zu unterwerfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle oder eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitfähigkeit handelt. Die Frage ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen. Die LVO unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.) und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.).

Betätigungen, für die die Einkunftsvermutung gilt, sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen. Voraussetzung ist, dass diese Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Bei der zu beurteilenden Vermietungstätigkeit handelt es sich ohne Zweifel um eine sogenannte „große Vermietung“, also eine Tätigkeit, für die die Einkunftsquellenvermutung

gilt. Fallen bei einer derartigen Betätigung Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der sogenannten Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen und Überschüssen,
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs. 3 LVO ist im Falle der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 leg. cit. 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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung BGBl. II 358/1997 (Betätigungsbeginn nicht vor dem 14.11.1997) bezüglich des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn über die Werbungskosten erzielt werden muss, kein Unterschied zwischen dem „überschaubaren Zeitraum“ nach § 2 Abs. 4 leg. cit. und dem „üblichen Kalkulationszeitraum“ nach § 2 Abs. 3 leg. cit. mehr zu machen (vg. VwGH 24.9.1996, 93/13/0241; VwGH 29.2.2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den Verwaltungsgerichtshof, dass der Zeitraum absehbar ist. Als absehbarer Zeitraum wird nach der Rechtsprechung des VwGH sowohl bei Vermietungstätigkeiten nach Abs. 1 (sog. „große Vermietung“) als auch nach Abs. 2 (sog. „kleine Vermietung“) ein Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dieser Zeitraum ist mit 20 Jahren anzunehmen (vgl. VwGH 19.2.2000, 97/15/0166; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093; VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, mit weiteren Nachweisen).

Wenn auch der Bw. das gegenständliche Objekt bereits 1997 zu $\frac{3}{4}$ und endgültig 1998 zu $\frac{1}{4}$ erworben hat, so geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Bw. in den Jahren

1999/2000 derartig umfangreiche und kostenintensive Umbau- und Sanierungsarbeiten wie etwa erstmalige Adaption einer bisher leerstehenden Fläche für einen Café- bzw. Restaurantbetrieb sowie die Errichtung von 6 Mietwohnungen getätigt hat, dass ab diesem Zeitpunkt von einem neuen Betätigungsbeginn auszugehen ist. Demzufolge ist die LVO BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 anzuwenden, was für den Bw. bedeutet, dass das objektiv überprüfbare Vorliegen einer Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht nach dem wesentlich kürzeren Kalkulationszeitraum von 20 Jahren, sondern nach dem absehbaren Zeitraum von 25 ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen zu beurteilen ist.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 24.3.1993, 93/14/0028). Nach der Rechtsprechung des VwGH sind folgende Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen:

- Zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung.
- Einbeziehung von Instandsetzungen.
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen.
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände.
- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84).

Große Aussage hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch deren Gegenüberstellung mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Das bedeutet nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt einer Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vg. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Unter Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse zu verstehen, die nicht dem üblichen Wirtschaftskreislauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie

führen daher erst dann zur Liebhaberei, wenn eine Betätigung auch unter den üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre (siehe dazu Doralt, EStG-Kommentar, Tz 364ff zu § 2 (LVO)).

Das für die Betätigung nachteilige Ereignis darf auch bei Anwendung eines betätigungsspezifischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen sein. Ob ein Ereignis auch bei Anwendung eines durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen war, hängt vom Einzelfall ab. Unvorhersehbare Investitionen gelten daher nur dann als Unwägbarkeit, wenn sie bei jedem Dritten auch bei Anwendung eines betätigungsspezifischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen wären. Erwirbt jemand eine Wohnung bzw. ein Gebäude, ohne sich möglicherweise auch aus Unerfahrenheit bei einem Fachmann umfassend über den Zustand der Wohnung und den Gesamtzustand des Hauses zu informieren, und wird er in der Folge von Investitionen überrascht, deren (kurz-, mittel- oder langfristige) Notwendigkeit bei Überprüfung der Wohnung und des Gebäudes durch einen Sachverständigen zu erkennen gewesen wäre, so liegt bloß eine subjektive Unwägbarkeit vor. Damit aber ein Ereignis, auf Grund dessen in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) der Betätigung zu erwarten ist bzw. das zu ihrer vorzeitigen Beendigung zwingt, einkunftsquellenunschädlich, wenn ihre Notwendigkeit auch bei Überprüfung der Wohnung und des Gebäudes durch einen Sachverständigen nicht zu erkennen gewesen wäre. Denn es ist der Allgemeinheit nicht zuzumuten, einen Ausgabenausfall zu tragen, der seine Ursache in der Außerachtlassung eines betätigungsspezifischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes des Abgabepflichtigen (des Vermieters) hat (siehe dazu Rauscher, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko?, SWK 19/2004, S. 625 sowie Doralt, EStG-Kommentar, Tz 370 zu § 2 (LVO)).

Keine „Unabwägbarkeiten“ sind (u.a.):

- Baukostenüberschreitungen (E 29.9.1997, [96/14/0065](#), 1998,287 bedingt ua durch einen Deckeneinsturz; nach E 23.11.2000, [95/15/0177](#), 0178, *ÖStZB 2001*, 415 sind Baukostenüberschreitungen „nicht *von vornherein*“ als unvorhersehbar anzusehen);

Der Bw. begründet die Unwägbarkeit der von ihm mit 26 % festgestellten Baukostenüberschreitung damit, dass die Baumaßnahmen von Fachfirmen vorbereitet und durchgeführt worden seien. Mit der Planung und Bauaufsicht sei die erfahrene Firma 35 sei, beauftragt worden.

Grundlage der wirtschaftlichen Entscheidung des Bw. betreff die Umbau- bzw.

Sanierungsarbeiten für das in den Jahren 1997/1998 erworbene Objekt war daher seinen Angaben nach die Kostenaufstellung vom 20.11.1998 der Firma 36, welche in Erschließungskosten, Reine Baukosten, Nebenkosten und Einrichtung aufgegliedert ist. Die Kostenaufstellung erfolgte laut Vorlage auf der Grundlage der Eingabepläne vom Juni 1998, einer Masseermittlung sowie dem Einsetzen der derzeit gültigen Preise ortsansässiger Firmen, wobei die Mehrwertsteuer in diesen Kosten nicht enthalten war. Bei dieser Kostenaufstellung sind sämtliche Posten auf tausend DM gerundet und es ist vor jeder Summe ein ca. gesetzt. In der Zusammenstellung ergibt sich schließlich eine Gesamtsumme von ca. DM 1.226.000,00.

Der unabhängige Finanzsenat stellt vorab fest, dass sich ein Prozentansatz, welcher besagt, ob nunmehr ein „gewöhnliches“ oder ein „unwägbares“ Bau(herrn)kostenrisiko betreff der geplanten Baukosten zu den tatsächlichen Baukosten vorliegt, nicht festlegen lässt.

Demzufolge kann sich der unabhängige Finanzsenat weder der Ansicht des Finanzamtes, dass das gewöhnliche Bauherrenrisiko bis zu 20 % betrage, noch der Ansicht des Berufungswerbers, dass dieses Bauherrenrisiko bei maximal 10 % liege, anschließen.

Nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates ist es bei einem derart umfangreichen und kostspieligen Projekt wie dem Umbau samt Sanierung eines Hauses aus den 30er Jahren, welches der Bw. erst 1997/1998 erworben hat, und nahezu ausschließlicher Fremdfinanzierung durch auch von vornherein hohe Kreditaufnahmen, vor der Auftragsvergabe in Anwendung eines betätigungsspezifischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes unbedingt erforderlich gewesen, dass nicht nur eine völlig unverbindliche Kostenaufstellung eines Fachmannes für die Baukostenveranschlagung vorliegt. Es wäre nach Ansicht der Behörde die Verpflichtung des Bw. in Anwendung eines betreff seines Vorhabens absolut zumutbaren durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes gewesen, sich vorab umfassend über den Gesamtzustand des Hauses klug zu machen, dies etwa durch ein beauftragtes Sachverständigengutachten (eventuelle Sachverständigenhaftung), und nicht nur wie offensichtlich auch der beigezogene Fachmann, welcher schließlich die Kostenaufstellung gemacht hat, sich mit einer oberflächlichen Gesamtschau zu begnügen.

Der unabhängige Finanzsenat vermag zudem in den vom Bw. vorgebrachten Gründen der Erhöhung der angenommenen Baukosten keinerlei von vornherein unvorhersehbare Umstände zu erkennen. Weder erscheinen das Vorliegen einer schlechten Bausubstanz, erst im Verlaufe eines derart umfangreichen Umbaues bzw. Sanierung auftretende baustatische Probleme, unentdeckte Schäden, welche lediglich durch Verkleidungen zugedeckt gewesen sind, noch Mehr- bzw. Nacharbeiten im Bereich von Grundmauern oder Bauverzögerungen, welche sämtliche Umstände naturgemäß „Mehrkosten“ verursachen, selbst für einen Laien als

in irgendeiner Weise absolut ungewöhnlich oder als von vornherein völlig unvorhersehbar. Dies nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates auch unter ganz besonderer Berücksichtigung des für das Bauvorhaben vorliegende rund 70 Jahre alte Haus, dessen Bausubstanz und Statik für das entsprechende Bauvorhaben eben ganz offensichtlich, und daran kann auf Grund der Aktenlage und des Vorbringens des Bw. überhaupt kein Zweifel bestehen, vor Baubeginn nicht wirklich geprüft, sondern eben wie bereits o.a. lediglich einer bei weitem unzureichenden oberflächlichen Bestandaufnahme unterzogen wurde. Dieser Umstand erhellt auch aus der der Kostenaufstellung der Firma 38 vom 20.11.1998 (*„Die Kostenaufstellung erfolgt auf der Grundlage der Eingabepläne vom Juni 1998, einer Masseermittlung sowie dem Einsetzen der derzeit gültigen Preise ortsansässiger Firmen. Die Mehrwertsteuer ist in diesen Kosten nicht enthalten“*) prima facie erkennbar ist, ist doch hier mit keinem Wort von einer Bestandaufnahme des bei einem derart alten Haus so wichtigen Bausubstanzzustandes und der Statik betreff des vorgesehenen Projektes die Rede.

Tatsache ist, dass der Bw. wissentlich das volle Risiko der Baukostenhöhe ohne irgendeine Absicherung betreff der maximalen Betragshöhe auf sich genommen hat. Das hier ein Risiko in nicht abschätzbarer Hinsicht bestanden hat, beweist der Bw. auch ausdrücklich durch seine eigenen Angaben, nämlich dass der Bw. selbst behauptet und auch der unabhängige Finanzsenat hat hier keine Bedenken, dass sich für das gegenständliche Objekt kein Baumeister, also auch nicht der das Projekt durchführende 37, dies trotz seiner vom Bw. vorgebrachten Vorkenntnis des Hauses und der Kostenaufstellung, gefunden hätte, der bereit gewesen wäre, einen fixen Kostenvoranschlag zu erstellen, wenn nur mit entsprechend hohem Zuschlag. Hier dann in weiterer Folge von Unwägbarkeiten betreff der folgenden Kostenexplosion zu sprechen, ist schon auf Grund dieses Umstandes, welcher ja unübersehbar in diese Richtung deutet, nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates grundlegend falsch.

Betreff der „Mehrkosten“ Café wird vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass der Bw. nach seinen Angaben eine solchen ausschließlichen Betrieb plante, hiefür jedoch keinen Mieter gefunden hat, was in weiterer Folge zur Einrichtung eines Restaurantes und im Jahr 2000 zu dessen Vermietbarkeit führte. Hier handelte es sich um eine rein unternehmerische Entscheidung des Bw., welcher mit seinem Vorhaben, die im Erdgeschoss liegende neu adaptierte Fläche nur als Tagescafé zu vermieten, nicht marktgerecht gelegen ist und dann eben dementsprechende erfolgreiche, freilich kostenintensive zusätzliche Investitionen, getätigt hat. Hier wäre nur dann allenfalls eine Unwägbarkeit überhaupt in Betracht zu ziehen, wenn der Bw. vorab eine fixe verbindliche Zusage für die Übernahme des Cafébetriebes mit der ursprünglich von ihm geplanten Einrichtung gehabt hätte. Eine solche Zusage war jedoch über Befragung des Bw. in der mündlichen Verhandlung nicht vorhanden. Auch kann die Argumentation des Bw., dass die Bank ja die Kredite für das gegenständliche Objekt zur

Verfügung stellte, also auch an den Erfolg des Projektes geglaubt hat, der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, ist doch ein subjektives Empfinden eines oder mehrerer Kreditsachbearbeiter(s) für die steuerrechtliche Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle ohne Bedeutung.

Die Nichterkennung der Gefahr einer Baukostenüberschreitung durch den Bw. ist somit nicht als objektive, sondern bloß subjektive und daher unbeachtliche Unwägbarkeit einzustufen. Die Baukostenüberschreitungen stellen daher ein gewöhnliches, bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallendes Risiko dar, dass bei der Liebhabereibeurteilung nicht außer Acht zu lassen ist.

Es stellt sich für den unabhängigen Finanzsenat auf Grund des o.a. folgende Prognoserechnung als plausibel dar, wobei hier ausdrücklich darauf hinzuweisen ist, dass es sich um eine Bestannahme für den Bw. handelt. Es wurde nämlich nach den IST-Werten 1999 bis 2004 in weiterer Folge eine Vollvermietung über den gesamten weiteren Zeitraum, basierend auf dem IstStand 2004 mit 2 % jährlicher Mietzinserhöhung, lediglich 4% Mietausfallsrisiko, 5% Instandhaltung und 5% Darlehenszinsenhöhe angesetzt. Der unabhängige Finanzsenat merkt weiters an, dass der absehbare Zeitraum gemäß § 2 Abs 3 LVO bis einschließlich das Jahr 2024 vorliegt, dies, weil ab 2000 nicht nur wie bereits 1999 mit der Miete 33bank, sondern auch mit der Miete Wohnungen und der Miete Café/Restaurant Einnahmen erzielt wurden, also die entgeltliche Überlassung des Gesamtobjektes begonnen hat. Die Prognoserechnung wurde in der folgenden Aufstellung demonstrativ bis ins Jahr 2027 fortgeführt, um dem Bw. aufzuzeigen, dass auch in den kommenden 3 Jahren immer noch ein deutlicher Werbungskostenüberschuss besteht.

Eine Kriterienprüfung sowie der anderen in der Berufung vorgebrachten Argumente wie etwa Bruttorendite erübrigt sich auf Grund der für die Prognoserechnung vorgenommenen Bestannahme, siehe oben.

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	IST DM	IST DM	IST DM	IST €	IST €	IST €
Einnahmen inkl. BK	7.405	119.605	148.300	75.490	81.335	67.670
Strom	309	-1.322	-1.100	-460	-950	-1.820
Heizkosten	-5.523	-7.313	-7.450	-1.970	-3.800	-4.710
Wasser	-228	-1.657	-3.800	-1.950	-2.415	-2.190
Instandhaltung	0	-283	-5.890	-4.600	-830	-610
Miete	-2.385	-2.506	-2.500	-1.160	-1.305	-1.270

Werbung	-374	-114	0	0	0	0
Versicherungen	-1.871	2.540	-2.580	-1.350	-1.355	-1.390
Beratungskosten	0	0	-600	-265	0	-5.007
Müllgebühren	-1.339	-783	870	-570	-340	-600
Schneeräumung	0	-240	-690	-340	-320	-700
So. Ausgaben	-234	817	-1.020	0	0	0
Bankzinsen	-232	-11.736	-10.780	-360	-985	-1.650
Darlehenszinsen	-50.500	-115.958	-129.240	-61.460	-58.870	-56.860
Geldbeschaffung	-28.728	0	-9.900	0	0	0
AfA	17.263	-51.849	-55.830	-28.570	-28.570	-28.560
GWG	-96	0	0	0	0	0
Grundsteuer	-580	-671	-580	-300	-295	-1.060
Beiträge	0	-678	0	-1.030	0	-20
Tourismusbeitrag	-50	-50	-50	-35	-35	-35
Überschuss	-71.689	-77.278	-84.580	-28.930	-18.735	-38.812
Kumulierte Summe		-148.967	-233.547	-148.341	-167.076	-205.888
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €
Einnahmen exkl. BK	67.830	69.187	70.570	71.981	73.421	74.889
Mietausfallsrisiko 4%	-2.713	-2.767	-2.823	-2.879	-2.937	-2.966
Instandhaltung 5%	-3.392	-3.459	-3.529	-3.599	-3.671	-3.744
So. Abgaben	-1.000	-1.015	-1.030	-1.045	-1.061	-1.077
Bankzinsen	-420	-428	-437	-446	-455	-464
Darlehenszinsen	-61.604	-60.334	-59.000	-57.599	-56.129	-54.585
AfA	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000
Überschuss	-37.174	-26.617	-24.248	-21.588	-18.832	-15.977
Kumulierte Summe	-235.186	-262.003	-286.251	-307.839	-326.671	-342.648

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €
Einnahmen exkl. BK	76.387	77.915	79.473	81.062	82.683	84.337
Mietausfallsrisiko 4%	-3.055	-3.117	-3.179	-3.242	-3.307	-3.373
Instandhaltung 5%	-3.819	-3.896	-3.974	-4.053	-4.134	-4.217
So. Abgaben	-1.093	-1.109	-1.126	-1.143	-1.160	-1.177
Bankzinsen	-473	-482	-492	-502	-512	-522
Darlehenszinsen	-52.964	-51.261	-49.474	-47.597	-45.626	-43.557
AfA	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000
Überschuss	-13.017	-9.950	-6.771	-3.476	-57	3.491
Kumulierte Summe	-355.665	-365.614	-372.386	-375.861	-375.918	-372.427
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €
Einnahmen exkl. BK	86.024	87.744	89.499	91.289	93.115	94.977
Mietausfallsrisiko 4%	-3.441	-3.510	-3.580	-3.652	-3.725	-3.799
Instandhaltung 5%	-4.301	-4.387	-4.475	-4.564	-4.656	-4.749
So. Abgaben	-1.195	-1.213	-1.231	-1.249	-1.268	-1.287
Bankzinsen	-532	-543	-554	-565	-576	-588
Darlehenszinsen	-41.384	-39.103	-36.708	-34.193	-31.552	-28.779
AfA	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000
Überschuss	7.170	10.988	14.951	19.066	23.339	27.775
Kumulierte Summe	-365.257	-354.269	-339.318	-320.252	-296.913	-269.138
	2023	2024	2025	2026	2027	
	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	Plan €	
Einnahmen exkl.	96.877	98.815	100.791	192.807	104.863	

BK					
Mietausfallsrisiko 4%	-3.875	-3.953	-4.032	-4.112	-4.195
Instandhaltung 5%	-4.844	-4.941	-5.040	-5.140	-5.243
So. Abgaben	-1.306	-1.326	-1.346	-1.366	-1.386
Bankzinsen	-600	-612	-624	-636	-649
Darlehenszinsen	-25.867	-22.810	-19.600	-16.230	-8.975
AfA	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000	-28.000
Überschuss	32.385	37.174	42.152	47.326	56.420
Kumulierte Summe	-236.753	-199.578	-157.427	-110.101	-53.682

Zu den Änderungen der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001:

Die bisherige vorgenommene rechtliche Beurteilung betreff der Einkünfte des Bw. als Arzt im Liechtensteinischen Landespital Vaduz in den Jahren 2000 und 2001 hat sich im Rahmen des Berufungsverfahrens wie vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht als rechtlich verfehlt erwiesen. Nachdem der Bw. kein Grenzgänger war, sondern vor Ort im Fürstentum Liechtenstein gewohnt hat, dies allerdings ohne dort ansässig zu sein, hat nach Art 15 Abs. 1 DBA-Fürstentum Liechtenstein der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Nach Art 23 Abs. 2 DBA-FL erfolgt keine Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt wie in den angefochtenen Bescheiden erfolgt ist, sondern eine Besteuerung unter Anrechnung der liechtensteinischen Einkommensteuer (Quellensteuer). Die Einkommensteuerbescheide waren dementsprechend zu ändern.

Anspruchszinsen:

Berufung wurde auch gegen die Anspruchszinsenbescheide 1999 bis 2004 erhoben.

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

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2004 ausgewiesenen Abgabennachforderungen zu Grunde:

Die Anspruchszinsenbescheide werden deshalb bekämpft, weil sie nach Rechtsmeinung des Bw. Resultat von unrichtigen Einkommensteuerbescheiden sind.

Hierzu ist anzumerken, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind, weshalb sie auch nicht erfolgreich mit der Begründung anfechtbar sind, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (Ritz, BAO-Kommentar³, Tz 32ff zu § 205). Selbst wenn somit der unabhängige Finanzsenat die Einwendungen des Bw. gegen die berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide als zutreffend erachtet und diese Bescheide in Stattgabe der Berufung entsprechend abgeändert hätte, hätte dies nicht zu einer Abänderung der angefochtenen Zinsenbescheide geführt. Vielmehr wären weitere Zinsenbescheide zu erlassen gewesen, welcher dem Umstand der Abänderung der betreffenden Einkommensteuerbescheide durch Festsetzung von Gutschriften Rechnung getragen hätten.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Oktober 2007