



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der B, vertreten durch S, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 10. August 2009 betreffend Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 sowie vom 13. August 2009 betreffend Einkommensteuer 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte die Berufungswerberin in den Berufungsjahren 1999 bis 2007 als Einzelunternehmerin (aus der Vermietung der Liegenschaften 1010 Wien, E-Straße 3/1; 1010 Wien, E-Straße 3/2; 1190 Wien, O-Gasse 4; 5020 Salzburg, S-Straße 6/1; 5020 Salzburg, S-Straße 6/2) und als Miteigentümerin (aus der Vermietung der Liegenschaften 1020 Wien, R-Gasse 3; 1030 Wien, L-Straße 1; 1050 Wien, B-

Straße 5; 1190 Wien, A-Straße 2; 1190 Wien, I-Weg; 1190 Wien, U-Weg). Weiters erzielte die Berufungswerberin in den Jahren 1999 bis 2007 ausländische Vermietungseinkünfte.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob die Vermietung der Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 (durch die Berufungswerberin als Einzelunternehmerin) eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt oder als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn zu beurteilen ist.

Die Berufungswerberin erklärte aus der Vermietung der Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 (einem Gebäude mit vier vermieteten Wohneinheiten) in den Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 2007 Einkünfte in folgender Höhe:

Jahr	Einkünfte Euro	Einkünfte S
1995		- 261.103,94
1996		- 718.946,76
1997		- 606.203,75
1998		- 666.139,79
1999		- 659.198,89
2000		- 557.171,62
2001	- 33.959,08	
2002	- 31.117,04	
2003	- 48.583,54	
2004	- 20.349,65	
2005	- 3.558,72	
2006	+ 2.758,50	
2007	- 2.997,13	

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin im Jahr 2007 für die Jahre 2000 bis 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde vom Prüfer festgestellt, dass ein Teil der für die Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 in Abzug gebrachten Gebäude-AfA (in Höhe von 13.026,02 € bzw. 179.242 S) dem Grund und Boden zuzurechnen und demnach nicht abzugsfähig war.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde dem Prüfer die für die Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 zu Beginn der Vermietung erstellte Prognoserechnung vorgelegt, welche von folgender Entwicklung der Einkünfte aus der Vermietung ausging:

Jahr	Investition S	AfA S	Zinsen S	Miete S	Reparatur- kosten S	Ertrag S
1994	5,000.000					
1995	5,000.000		818.756			- 818.756
1996		309.871	662.670	192.000		- 780.541
1997		309.871	496.272	384.000	30.000	- 452.143
1998		309.871	317.739	384.000	30.000	- 273.610
1999		309.871	126.184	384.000	30.000	- 82.055
2000		309.871	0	403.200	31.500	61.829
2001		309.871	0	403.200	31.500	61.829
2002		309.871	0	403.200	31.500	61.829
2003		309.871	0	423.360	33.075	80.414
2004		309.871	0	423.360	33.075	80.414
2005		309.871	0	423.360	33.075	80.414
2006		309.871	0	444.528	34.729	99.928
2007		309.871	0	444.528	34.729	99.928
2008		309.871	0	444.528	34.729	99.928
2009		309.871	0	466.754	36.465	120.418
2010		309.871	0	466.754	36.465	120.418
2011		309.871	0	466.754	36.465	120.418
2012		309.871	0	490.092	38.288	141.933
2013		309.871	0	490.092	38.288	141.933
2014		309.871	0	490.092	38.288	141.933
2015		309.871	0	514.597	40.202	164.524
2016		309.871	0	514.597	40.202	164.524
2017		309.871	0	514.597	40.202	164.524
2018		309.871	0	540.327	42.212	188.244
2019		309.871	0	540.327	42.212	188.244
2020		309.871	0	540.327	42.212	188.244
2021		309.871	0	567.343	44.323	213.149
2022		309.871	0	567.343	44.323	213.149

2023		309.871	0	567.343	44.323	213.149
2024		309.871	0	595.710	46.539	239.300
2025		309.871	0	595.710	46.539	239.300
2026		309.871	0	595.710	46.539	239.300
2027		309.871	0	625.496	48.866	266.759
2028		309.871	0	625.496	48.866	266.759
2029		309.871	0	625.496	48.866	266.759
		10,535.614	2,421.621	16,558.221	1,278.597	2,322.389

Nach dieser Prognoserechnung wäre ab dem 26. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen.

Da zwar die prognostizierte Darlehensrückzahlung innerhalb von fünf Jahren nicht erfolgt war, jedoch auf Grund der festgestellten AfA-Differenz in Höhe von jährlich 13.026,02 € bzw.

179.242 S ab dem Jahr 2006 Überschüsse aus der Vermietung zu erwarten waren, ging der Prüfer – und in der Folge das Finanzamt – davon aus, dass ab dem 31. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielt wird und steuerrechtlich keine Liebhaberei vorliegt.

Dementsprechend wurden die infolge des bisher bestehenden Liebhabereiverdachtes vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2003 mit Bescheiden vom 4. Juni 2007 gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) durch (die AfA-Differenz in Höhe von 13.026,02 € bzw. 179.242 S berücksichtigende) endgültige Bescheide ersetzt. Für die Jahre 2004 bis 2007 ergingen endgültige Erstbescheide.

Mit Kaufvertrag vom 8. August 2008 wurde die Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 von der Berufungswerberin um 3.030.000,00 € verkauft.

Mit Vorhalt vom 2. April 2009 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin um Bekanntgabe des Verwendungszweckes des Veräußerungserlöses.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2009 gab die Berufungswerberin hinsichtlich des vorläufigen Verwendungszweckes (bis Ende Juni 2009) Folgendes bekannt:

	Euro
Ankauf Grundstück W-Straße	222.040,05
Instandhaltungskosten etc. W-Straße	387.900,00
Ankauf D-Gasse 7	99.275,00
Sanierung D-Gasse	60.000,00

Abfindung Frau C	600.000,00
Darlehensrückzahlungen L-Straße	62.281,07
Darlehensrückzahlungen B-Straße	61.042,52
Darlehensrückzahlungen R-Gasse	61.654,03
Sanierungsaufwendungen L-Straße, etc.	232.230,60
Sanierungsaufwendungen Wohnhaus	200.000,00
Vorhandenes Guthaben bei der T Bank AG	<u>1.000.000,00</u>
	2,986.423,27

Mit Bescheiden vom 10. August 2009 bzw. 13. August 2009 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 gemäß [§ 295a BAO](#) insoweit ab, als die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 außer Ansatz gelassen wurden. Im zugleich erlassenen Einkommensteuer - Erstbescheid für das Jahr 2007 vom 13. August 2009 blieben die betreffenden Einkünfte ebenfalls unberücksichtigt.

Das Finanzamt führte in der Bescheidbegründung aus, die Vermietung der Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 habe im Zeitraum 1999 bis 2007 einen Gesamtverlust in Höhe von 161.073,67 € ergeben. Da es sich laut der Vorhaltsbeantwortung beim Verkauf der Liegenschaft offensichtlich um keinen Notverkauf gehandelt habe, seien die Bescheide gemäß [§ 295a BAO](#) abgeändert worden, da ein Ereignis eingetreten sei, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand bzw. Umfang des Abgabenanspruches habe. Da durch den Verkauf der Liegenschaft ein abgeschlossener Zeitraum für die Vermietung entstanden sei und innerhalb dieses Zeitraumes ein Gesamtverlust erwirtschaftet worden sei, sei die Vermietung als Liebhaberei einzustufen gewesen. Die Verluste der Jahre 1999 bis 2007 seien daher nicht ausgleichsfähig.

Gegen die Bescheide vom 10. August 2009 bzw. 13. August 2009 erhob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 99/15/0017, festgestellt, dass bei einer über einen längeren Zeitraum geplanten und objektiv ertragsfähigen Vermietung auch dann keine Liebhaberei vorliegt, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses aufgrund von Unwägbarkeiten im Bereich der privaten Lebensführung übertragen wird.

Die gegenständliche Liegenschaft sei im Jahr 1991 zunächst vom inzwischen verstorbenen Ehegatten der Berufungswerberin erworben und noch im selben Jahr im Schenkungswege an die Berufungswerberin übertragen worden. In den Jahren 1994 bis 1995 sei ein Zubau im

Wert von ca. 608.000,00 € erfolgt, wobei eine Prüfung der Ausgaben durch die Abgabenbehörde zur Klärung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuerbeträge durchgeführt worden sei, in deren Rahmen die Frage der Liebhaberei verneint und die Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzuges als gegeben anerkannt worden sei. Eine weitere Außenprüfung sei hinsichtlich dieses Grundstückes auch im Jahr 2007 für den Zeitraum 2000 bis 2004 vorgenommen worden, bei welcher erneut die Ausgleichsfähigkeit der Verluste nach einer Neuberechnung der zulässigen Absetzung für Abnutzung bestätigt worden sei.

Die Berufungswerberin habe im Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus nicht die Absicht gehabt, die Liegenschaft zu Lebzeiten weiter zu veräußern. In der Bescheidbegründung sei ausgeführt worden, dass es sich um keinen Notverkauf gehandelt habe. Aus dem zitierten VwGH - Erkenntnis sei in keiner Weise abzuleiten, dass bei der Liegenschaftsweiterveräußerung die Frage von Notverkauf oder nicht einen Einfluss auf die Besteuerung habe. Die Frage der wirtschaftlichen Notlage habe der Gesetzgeber zB im [§ 18 EStG 1988](#) im Zusammenhang mit der Nachversteuerung von Versicherungsprämien ausdrücklich festgeschrieben, keinesfalls jedoch für irgendwelche anderen Besteuerungsfragen.

Mit der Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2008 sei daher kein Ereignis eingetreten, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Umfang des Abgabenanspruches habe und somit eine Abänderung der Bescheide von Amts wegen gemäß [§ 295a BAO](#) rechtfertige.

Sie stelle daher den Antrag, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die bisherigen Bescheide wieder in Rechtskraft zu setzen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Änderung der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 gemäß [§ 295a BAO](#)

Gemäß [§ 295a BAO](#) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

[§ 295a BAO](#) ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des [§ 295a BAO](#) vorliegen kann (vgl.

VwGH 15.1.2008, [2006/15/0219](#); VwGH 20.2.2008, [2007/15/0259](#); VwGH 25.6.2008, [2006/15/0085](#); VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#)).

Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach [§ 295a BAO](#) insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt (vgl. VwGH 15.1.2008, [2006/15/0219](#)).

Der Verkauf eines Mietobjektes im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei ist kein Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) (vgl. VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#); VwGH 26.1.2011, [2005/13/0126](#)).

Die gemäß [§ 295a BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 waren daher aufzuheben.

2. Liebhabereibeurteilung (hinsichtlich Einkommensteuer 2007)

Da die berufungsgegenständliche Vermietung vor Inkrafttreten der Verordnungsänderung am 14. November 1997 begonnen wurde, ist für die Liebhabereibeurteilung die Liebhabereiverordnung 1993 in der Stammfassung des BGBl Nr. 33/1993 heranzuziehen (vgl. VwGH 23.6.2009, [2004/13/0088](#)).

Nach § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 2 Abs. 3 LiebhabereiVO 1993 ist das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 im Fall von Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Nach der Rechtsprechung muss der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des EStG zuordnen zu können. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen,

bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung, für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#)).

Der in § 2 Abs. 3 LiebhabereiVO 1993 genannte "übliche Kalkulationszeitraum" entspricht diesen Anforderungen. Ein solcher Zeitraum umfasst rund 20 Jahre (vgl. zB VwGH 25.11.1999, [97/15/0144](#); VwGH 24.2.2000, [97/15/0166](#); VwGH 22.3.2010, [2010/15/0036](#)).

Nach der Aktenlage hat die Berufungswerberin im Zeitraum 1995 bis 2007 bei Hinzurechnung der nichtabzugsfähigen AfA-Beträge (in Höhe von jährlich 13.026,02 € bzw. 179.242 S) folgende Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft 1190 Wien, O-Gasse 4 erzielt:

	S	Euro
1995	- 81.861,94	- 5.949,14
1996	- 539.704,76	- 39.221,87
1997	- 426.961,75	- 31.028,52
1998	- 486.897,79	- 35.384,24
1999	- 479.956,89	- 34.879,83
2000	- 377.929,62	- 27.465,22
2001		- 20.933,06
2002		- 18.091,02
2003		- 35.557,52
2004		- 7.323,63
2005		- 3.558,72
2006		+ 2.758,50
2007		- 2.997,13
		- 259.631,40

Der Gesamtverlust betrug somit -259.631,40 €.

Unter Zugrundelegung der in der Prognoserechnung für die Jahre 2008 bis 2015 ausgewiesenen Einkünfte (in Höhe von insgesamt 1.051.505 S bzw. 76.416 €) hätte sich bei Hinzurechnung der nichtabzugsfähigen AfA-Beträge in Höhe von insgesamt 104.208 €

(13.026,02 € mal 8) für den Zeitraum 2008 bis 2015 nur ein Einnahmenüberschuss in Höhe von insgesamt 180.624 € und somit kein Gesamtüberschuss innerhalb von rund 20 Jahren ergeben.

Etwaige "Unwägbarkeiten", die das Zurückbleiben der Jahresergebnisse für 1995 bis 2007 hinter der Prognose bewirkt hätten, wie etwa unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen (zB durch einen Brandschaden am Gebäude) oder Mindereinnahmen (zB Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch von der Berufungswerberin nicht beeinflussbare öffentliche Maßnahmen; vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 519), sind nach der Aktenlage im vorliegenden Fall nicht eingetreten. Die Ursachen für das Verfehlen der prognostizierten Jahresergebnisse sind vielmehr insbesondere darin zu sehen, dass in der Prognoserechnung Fremdfinanzierungskosten nur für die ersten fünf Jahre veranschlagt waren, diese Kosten jedoch bis zuletzt angefallen sind, und dass die tatsächlichen Instandhaltungs/ Instandsetzungskosten ein Vielfaches der in der Prognoserechnung angesetzten Reparaturkosten betragen haben.

Da somit innerhalb des nach der Rechtsprechung maßgeblichen Zeitraumes kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar gewesen wäre, liegt eine für die Einkommensteuer unerhebliche Liebhabereibetätigung vor.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 (Erstbescheid) war daher abzuweisen.

Wien, am 28. März 2012