

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein des Schriftführers Martin Eberl über die Berufung des Bw., Gde Z, K-Straße 7, vertreten durch die Frick & Frick Wirtschaftstreuhand- u. Steuerberatung GmbH, 6832 Röthis, Schulgasse 28, vom 7. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 23. Mai 2005, mit denen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 295a der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idGf, abgeändert wurden, nach der am 5. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war Alleineigentümer der im Jahre 1990 erworbenen Wohneinheit Top 5 der Liegenschaft, Gde Z, H-Straße 3.

Laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 sei der Bw. mit seiner Familie am 27. Juni 1997 von dieser bis dahin von ihnen bewohnten Wohnung in das neu errichtete Einfamilienhaus in Gde Z, K-Straße 7, übersiedelt. Seit dieser Übersiedlung sei die gegenständliche Wohnung als einkünfterelevantes Mietobjekt zu betrachten, da der Bw. sofort bemüht gewesen sei, einen geeigneten Mieter zu finden. Diese Suche sei jedoch erst im Frühjahr 1998 erfolgreich gewesen. Mieteinnahmen seien erstmalig im Monat März 1998

zugeflossen. Die mit dem Mietobjekt im Zusammenhang stehenden Aufwendungen führten in der Vorbereitungsphase zu Verlusten.

Auf Grund der Anfangsverluste aus dieser Vermietungstätigkeit ergingen ua. die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (datiert mit 2. April 1998 bzw. mit 23. Juni 1999) gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2003 ersuchte der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung, die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 für endgültig zu erklären. Unter gleichzeitiger Übermittlung der Einkommensteuererklärung 2002 sowie einer Prognoserechnung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die Prognoserechnung unter Berücksichtigung der bisherigen tatsächlichen Situation und der auf diesen tatsächlichen Daten aufbauenden realistischen Vorschau aufzeige, dass die Vermietung bereits ab dem 8. Jahr zu einem Gesamtüberschuss führe, womit die Liebhabereivermutung widerlegt sei.

Das Finanzamt erklärte die obgenannten vorläufigen Bescheide in der Folge gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig.

Auf Vorhalt des Finanzamtes vom 7. April 2005 betreffend den Verkauf des gegenständlichen Mietobjektes führte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schreiben vom 14. April 2005 bzw. vom 26. April 2005 unter Vorlage eines Auszuges aus dem Grundstücksverzeichnis samt Lageplan und von zwei Kaufverträgen aus, dass der Verkauf eines Objektes innerhalb des zwanzigjährigen Beobachtungszeitraumes die Vermietung nicht zur Liebhaberei mache, wenn im Falle des Nichtverkaufes eine stichhältige Prognoserechnung die Liebhabereivermutung widerlege. Eine Ausnahme läge nur dann vor, wenn der Verkauf von vornherein geplant gewesen wäre. Der Verkauf der Eigentumswohnung sei zunächst überhaupt nicht geplant gewesen und sei auch für den Eigentümer überraschend gekommen. Der Bw. habe überraschend die Gelegenheit bekommen, ein unmittelbar an das Grundstück seines Privathauses angrenzendes Grundstück zu erwerben. Der Verkaufserlös der Wohnung sei zur Finanzierung dieses Grundstückserwerbes verwendet worden.

Das Finanzamt erließ in der Folge die im Spruch genannten Änderungsbescheide vom 23. Mai 2005, mit denen die Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 insofern gemäß § 295a BAO abgeändert wurde, als die mit der Vermietungstätigkeit verbundenen Einkünfte mit Null festgesetzt wurden. Begründend führte es dazu aus, dass für die Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen seien. Werde eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen sei, vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, so sei für den abgeschlossenen Zeitraum von

Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus privaten Motiven beendet werde und keine Unwälbarkeit vorliege. Ein Gelegenheitskauf, wie im gegebenen Fall, könne nicht als Unwälbarkeit angesehen werden.

Gegen diese Änderungsbescheide er hob der Bw. Berufung. In dem diesbezüglichen Berufungsschriftsatz vom 7. Juni 2005 führte die steuerliche Vertreterin des Bw. dazu aus, dass die Liebhabereivermutung im Zusammenhang mit der Vermietung der Eigentumswohnung auf Grund der Ergebnisentwicklung (lediglich in den ersten beiden Jahren Verluste) bereits eindeutig widerlegt worden sei. Diese rechtliche Beurteilung habe das Finanzamt durch die Endgültigkeitserklärung der vorläufigen Bescheide selbst getroffen. Allein der Verkauf der Wohnung vermöge die rechtliche Beurteilung dieser für das gegenständliche Verfahren allein maßgeblichen Sachverhaltsfrage nicht rückwirkend zu ändern. Eine Bescheidänderung nach § 295a BAO setze das Eintreten eines Ereignisses voraus, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit entfalte. Nachdem im gegenständlichen Fall die Liebhabereivermutung bereits eindeutig widerlegt gewesen sei, fehle die gesetzliche Voraussetzung für die Anwendung der genannten Bestimmung.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Bescheidänderung gemäß § 295a BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 vom 17. Juni 2005 als unbegründet ab. Dazu führte es im Wesentlichen aus, dass die bisher vermietete Wohnung mit Kaufvertrag vom 25. Juni 2003 veräußert worden und somit die vom Bw. eingereichte Prognoserechnung unrichtig geworden sei. Erweise sich eine Prognoserechnung im Zusammenhang mit Liebhabereibeurteilungen nachträglich als unrichtig, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, welches zu einer Bescheidänderung im Sinne des § 295a BAO berechtige.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2005 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag erklärte die steuerliche Vertretung des Bw., dass bereits im Veranlagungs- und auch im Berufungsverfahren darauf hingewiesen worden sei, dass der Verkauf der Liegenschaft nicht von vornherein geplant gewesen sei, sondern der Finanzierung eines sich überraschend ergeben habenden Gelegenheitskaufes eines Nachbargrundstückes gedient habe. Die Prognoserechnung sei damit nicht "unrichtig" geworden, da die Prognoserechnung den Ergebnisverlauf der Vermietungstätigkeit unter Außerachtlassung außergewöhnlicher Umstände darstelle. Im umgekehrten Fall, nämlich bei Durchführung einer nicht von vornherein geplanten Sondertilgung, gelte die ohne diese Sondertilgung aufzustellende Prognoserechnung auch nicht nachträglich als "unrichtig", sondern werde eine Änderung der Wirtschaftsführung unterstellt. Der zunächst nicht geplante Verkauf des bis

dahin vermieteten Objektes stelle somit kein Ereignis dar, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit zu entfalten vermöge, womit sich die angefochtenen Bescheide als rechtwidrig erwiesen.

In der am 5. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Dabei führte der steuerliche Vertreter des Bw. im Wesentlichen Folgendes aus (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung):

"Unter Berücksichtigung der Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1997 und 1998 sowie der Einnahmenüberschüsse der Jahre 1999 bis 2002 ergibt sich im Jahre 2002 gesamthaft gesehen noch ein Werbungskostenüberschuss von 1.735,94 €.

Im Jahre 1997 wurden noch keine Einnahmen erzielt, sondern die Wohnung nur für die Vermietung bereit gestellt; es konnte noch kein Mieter gefunden werden, weshalb nur Werbungskosten in Abzug gebracht wurden. Im Jahre 1998 wurde dann vermietet. Im Jahre 1999 wurde erstmalig ganzjährig vermietet; in diesem Jahr wurde bereits ein Einnahmenüberschuss erzielt. Der Verwaltungsgerichtshof sagt in seinen Erkenntnissen solche Sachverhalte betreffend, dass die Absicht der unbefristeten Vermietung nachzuweisen ist. Im gegenständlichen Fall ist dieser Nachweis meines Erachtens sehr leicht zu erbringen und zwar handelte es sich bei dieser Wohnung nicht um die typische Anlegerwohnung, sondern die Wohnung wurde selbst bewohnt. Im Jahre 1999 wurde die Wohnung erworben und sehr teuer eingerichtet; die Wohnung umfasste 113 m²; es handelte sich also um eine Wohnung, die nicht von vornherein für die Vermietung, sondern für die private Nutzung gedacht war. Im Jahre 1997 wurde das Einfamilienhaus fertig gestellt und es stand zur Diskussion, ob die Finanzierung (dieses Einfamilienhauses) durch den Verkauf dieser Wohnung unterstützt werden sollte. Es stellte sich heraus, dass es wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre, da die Vermietungseinkünfte auf Grund der geringen Fremdmittel, die noch auf der Wohnung lasteten, zu Einnahmenüberschüssen führten, die zu Zusatzeinkommen herangezogen werden konnten. Die Wohnung war daher sehr wohl als Pensionsvorsorge für die Familie gedacht. Die auf der Wohnung lastenden Fremdmittel führten jährlich zu Belastungen von 25% der Mieterlöse. Wäre geplant gewesen, die Wohnung zu veräußern, weil die Vermietung wirtschaftlich nicht überschussbringend betrieben hätte werden können, so hätte es wirtschaftlich keinen Sinn gemacht, die Wohnung nicht unmittelbar nach Fertigstellung des Einfamilienhauses zu veräußern, um finanziell nicht zusätzlich belastet zu sein. Die Vermietung führte bereits im ersten Jahr, in dem ganzjährig Mieterlöse erzielt wurden, auch steuerlich zu einem Einnahmenüberschuss. Der Grund für den Verkauf dieser Wohnung war der, dass die Wohnung von der Mieterin in einen völlig desolaten Zustand gebracht wurde. Die Mieterin hatte nach Erlaubnis des Vermieters ihre Eltern einziehen lassen. Ohne Wissen des Vermieters

wurde ein großer Hund in die Wohnung genommen, der die Parkettböden zerstörte. Die Familie des Berufungswerbers musste die Schäden über einen Rechtsanwalt geltend machen und hätte auch einen Rechtstreit gewonnen; da die Vermieterin aber ohne Vermögen war, hätte ein Schadensersatz überhaupt nicht geltend gemacht werden können. Nachdem sich in diesem Zeitpunkt die Gelegenheit bot, ein (dem Einfamilienhaus) gegenüberliegendes Grundstück zu erwerben, dass ansonsten an eine Baugesellschaft veräußert worden wäre und damit die Lebensqualität beim Einfamilienhaus wesentlich beeinträchtigt hätte, hat es die Familie vorgezogen, anstatt die - bei "normalen" Mietern - wirtschaftlich sinnvolle Vermietung weiterzuführen, der Lebensqualität den Vorzug gegeben; man wollte sich diesen Ärger nicht mehr antun und hat sie daher veräußert. Es war aber nie geplant, diese Wohnung zu veräußern. Wir haben, wenn Sie möchten, einen Film dabei, der darstellt, wie die Wohnung vor und nach der Vermietung ausgesehen hat; auch haben wir Fotos dabei, auf denen zu sehen ist, wie exklusiv die Wohnung ausgestattet war und deshalb niemals gedacht war, die Wohnung zu veräußern."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) 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.

Unter Ereignissen im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge zu verstehen, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. dazu auch Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 ff zu § 295a BAO). Dabei muss sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO bildet nur den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft der vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheide.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Einstellung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit (Verkauf des gegenständlichen Mietobjektes zum Zwecke eines Gelegenheitskaufes im Jahre 2003) ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellte, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hatte. Dazu ist Folgendes zu sagen:

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

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

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

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

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

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

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn eine Liegenschaft schon vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Treten durch derartige Umstände unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Bestehen solche Unwägbarkeiten nicht, dann spricht der Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei.

Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten können Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295) sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner und vergleichbare Unwägbarkeiten (vgl. VwGH 15.11.1999, 97/15/0144) sein. Als Unwägbarkeiten gelten nach Rechtsprechung (siehe dazu VwGH 31.3.1971, 707/70; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 27.4.200, 99/15/0012), Lehre (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 367 zu § 2 EStG 1988; Renner, SWK 10/2004, S 373; Rauscher, SWK 19/2004, S 625; Langheinrich, Ryda, FJ 2001, S 84) und Verwaltungspraxis (vgl. Abschnitt 6.2 LRL 1997) auch der "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und andere Ereignisse, die den Bereich der

privaten Lebensführung betreffen. Voraussetzung ist aber, dass die Unwägbarkeit nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war, also überhaupt keine Unwägbarkeit war, und eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion erfolgt (vgl. VwGH 3.7.1996, 92/13/0139, 93/13/0188). Andernfalls ist die Vermietungstätigkeit insgesamt Liebhaberei.

Reagiert der Betätigende auf Unwägbarkeiten im Beobachtungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll, so sind deren einnahmen- und ausgabenseitige Auswirkungen für die Prognose zu neutralisieren und stattdessen durchschnittliche Verhältnisse anzusetzen.

Wird eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, durch Einstellung beendet, so liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum (Beobachtungszeitraum) vor. Wurde eine Betätigung, für die nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszuschließen war, vor Erzielen eines solchen eingestellt, so ist die Betätigung nicht allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken, vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (siehe dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 220 f.).

Nach Ansicht des Senates handelt es sich beim gegenständlichen Verkauf des Mietobjektes im Jahre 2003 zum Zwecke eines Gelegenheitskaufes eines Nachbargrundstückes um keine Unwägbarkeit im Sinne der obigen Ausführungen und war daher im Berufungsfall auf Grund des unbestrittenen Gesamtwerbungskostenüberschusses im abgeschlossenen Betätigungszeitraum von Liebhaberei auszugehen.

Die gegenständliche Vermietungstätigkeit wurde unzweifelhaft aus privaten Motiven eingestellt. Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nach Ansicht des Senates nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen. Von einer Unwägbarkeit kann damit gegenständlich keine Rede sein, zumal die vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses auf dem freiwilligen Entschluss des Bw. beruht. Anders wäre der Fall nur dann zu behandeln, wenn der Bw. durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, das durchaus auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen könnte, in der Erwartung eines Totalgewinnes während des von ihm ins Auge gefassten Prognosezeitraumes zur Aufgabe gezwungen worden wäre ("Notverkauf" der

Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses).

Der Bw. dokumentierte mit seiner Vorgehensweise eindeutig - ganz anders etwa als bei Durchführung einer Sondertilgung - , dass die gegenständliche Betätigung nicht durch ein Streben nach einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten veranlasst war, zumal es ihm ohne weiteres offen gestanden wäre, die Wohnung erst nach Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zu verkaufen und den Grundstückskauf mittels einer kurzfristigen Zwischenfinanzierung zu tätigen.

Im Übrigen hat der Bw. auch in keiner Weise den Beweis dafür erbracht, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Eine nachträgliche Behauptung der seinerzeitigen Absicht, wie sie gegenständlich auch im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung von Seiten des Bw. vorgetragen wurde, die jedoch nicht objektivierbar in Erscheinung getreten ist, bildet keinen tauglichen Grund für Feststellungen zur Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle.

Da gegenständlich rein private, vom Bw. beeinflussbare Umstände zur Beendigung der Vermietungstätigkeit führten, die nicht als Unwägbarkeiten im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu qualifizieren waren, und sich im anzunehmenden abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ein negatives Gesamtergebnis ergab, demzufolge die in Rede stehende Einstellung der Vermietungstätigkeit ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellte, lagen nach Ansicht des Berufungssenates die Voraussetzungen für eine Abänderung im Sinne dieser Gesetzesstelle vor.

Liegen nun die Voraussetzungen des § 295a BAO für eine Abänderung vor, so liegt diese im Ermessen. Eine Ermessensüberschreitung bzw. unrichtige Ermessensübung des Finanzamtes im Zuge der Bescheidabänderung ist gegenständlich nicht erkennbar und wurde von Seiten des Bw. auch nicht behauptet. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel des § 295a BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 38 f zu § 295a BAO). Da weiters die Folgen der Unrichtigkeit auch nicht geringfügig waren [die steuerlichen Nachforderungen betragen gegenständlich für die beiden Berufungsjahre 1.843,79 € (1997) bzw. 548,60 € (1998)], hat das Finanzamt bei Erlassung der strittigen nach § 295a BAO abändernden Einkommensteuerbescheide vom Ermessen im Sinne des Gesetzes zu Recht Gebrauch gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Oktober 2006