



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C Bw., Pensionistin, 1120 Wien, X-Straße, vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder Buchprüfungsgesellschaft m.b.H., 1050 Wien, Grüngasse 16, vom 20. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Eleonore Ortmayr, vom 14. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.), erwarb im Jahr 1993 eine Eigentumswohnung in Bad Ischl und begann noch Ende 1993 mit deren Vermietung. Nachdem die Bw. seit Beginn nicht unerhebliche Werbungskostenüberschüsse erklärte, forderte das Finanzamt sie im Zug der 1998 erfolgten Veranlagung 1997 auf, eine Prognoserechnung vorzulegen, in der anzugeben sei, wann mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu rechnen sei.

Anstelle der Vorlage der verlangten Prognoserechnung teilte die Bw. lediglich mit, dass sie 3 Bausparkredite zu zahlen habe, wovon 2 bereits getilgt seien. Das Laufzeitende des 3. Kredites sei laut Bausparkasse 2013. Sie hoffe "dies früher zurückzahlen zu können." Da aber die Betriebskosten seit dem Kauf der Wohnung aufs Doppelte erhöht wurden, sei es ihr nicht möglich, eine Prognose zu erstellen. 5 – 7 Jahre werde sie wahrscheinlich noch benötigen, um den Restkredit zu tilgen.

Abgesehen vom Einkommensteuerbescheid für 1993, der als endgültiger Bescheid erging, wurden lt. Aktenlage alle weiteren Bescheide gem. § 200 BAO vorläufig erlassen.

Im Jahr 2005 erging an die Bw. folgender Vorhalt:

"Sie vermieteten die Liegenschaft Bad Ischl, Y-Gasse, in den Jahren 1993 bis 2000 und haben in diesem Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt. Warum werden im Jahr 2001 keine Mieteinnahmen erklärt? Was ist mit der Liegenschaft geschehen? Nehmen Sie dazu bitte Stellung. Wurde die Liegenschaft verkauft, geben Sie bitte Folgendes bekannt: Wann wurde die Liegenschaft erworben, wie wurde die Liegenschaft erworben – Kauf, Schenkung, Erbschaft - bei Kauf bitte Kaufpreis anführen, bei Verkauf bitte Verkaufspreis bekannt geben. Liegt eventuell ein Spekulationsgewinn vor?

Sollten die Gründe über die Beendigung private Motive bzw. gewöhnliche Risiken betreffen, dann ist das Finanzamt der Ansicht, dass keine Einkunftsquelle gegeben ist und daher Liebhaberei im Sinne der LOV gem. § 1 Abs. 2 LOV vorliegt. Um Stellungnahme wird ersucht.

Eine schriftliche Beantwortung des Vorhaltes findet sich nicht in den Akten. Auf der Vorhaltskopie befinden sich folgende handschriftliche Vermerke:

1. Bw: "Ich erkläre, dass d. Liegenschaft ab 2001 nicht mehr vermietet wird."
2. Sachbearbeiterin des Finanzamtes: Vorhalt innerhalb d. Frist eingelangt. Pfl. hat persönl. bei Frau R. vorgesprochen.

Das Finanzamt erließ daraufhin endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2000, in denen es die Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung mit folgender Begründung nicht mehr anerkannte:

"Die Liegenschaft in Bad Ischl, Y-Gasse, wird lt. Ihren Angaben seit dem Jahr 2001 nicht mehr vermietet. In den Jahren 1993 – 2000 überstiegen die Werbungskosten die Einnahmen. Daraus ergibt sich ein Gesamtverlust in Höhe von € 16.691,64. Es liegt bereits ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, aus dem zu schließen ist, dass eine objektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben ist und ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt wurde. Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass keine Einkunftsquelle gegeben ist und daher Liebhaberei im Sinne der LOV gem. § 1 Abs. 2 LOV vorliegt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden daher für die Jahre 1995 – 2000 nicht anerkannt."

Die Bw. erhob durch ihren Vertreter Berufung:

"Wir begehren die Festsetzung der Steuer so, wie jeweils in den vorläufigen Bescheiden, die mit den angefochtenen Bescheiden nach § 200 (2) BAO unter Außerachtlassung der Einkünfte

aus Vermietung und Verpachtung für endgültig erklärt wurden, unter erklärungsgemäßem Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Hinsichtlich der Bescheide für die Jahre 1995 bis 1998 ist aus unserer Sicht bereits Verjährung eingetreten, da die Bescheide jeweils in dem Jahr ausgefertigt wurden, das dem betroffenen Abgabensjahr folgt. Nach § 208 (1) lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wird, wobei von uns angenommen wird, dass von Beginn an keine Unsicherheit bestanden hat (siehe Darstellung unten).

Sachverhalt:

Wir haben mit unserer Mandantin die seinerzeitigen Beweggründe in Zusammenhang mit der Anschaffung der Wohnung besprochen. Die Wohnung wurde mit der Absicht, diese zu vermieten angeschafft. Aufgrund der durchwegs realistischen Annahmen aus dem Jahr 1993 war - wie beiliegende Berechnung zeigt - zu erwarten, dass ab dem Jahr 2001 ein positives Ergebnis erzielt werden kann und ab dem Jahr 2008 ein Totalüberschuss zustande kommt. Eine Ungewissheit hinsichtlich der objektiven Eignung zur Einkommenserzielung hat daher à priori nicht bestanden.

Bei der gegenständlichen Wohnung handelt es sich um eine Immobilie in Bad Ischl vis à vis der K in der Y-Gasse, die zu Vermietungszwecken angeschafft wurde. Größe und Ausstattung entspricht einer typischen „Vorsorgewohnung“, die Einnahmen sollten Frau Bw. eine zusätzliche Versorgung im Alter bieten. So war die Wohnung auch von Beginn an vermietet. Nach den damaligen Überlegungen, die wir gemeinsam mit unserer Mandantin nachvollzogen haben, hätte sich ab dem 10. Jahr der Vermietung ein Überschuss ergeben, nach 17 Jahren wäre es erwartungsgemäß zu einem Totalüberschuss gekommen.

In der Beilage übersenden wir dem dortigen Finanzamt eine Prognoserechnung, wie sie aus der Sicht des Jahres 1993 durchaus realistisch war. Als Miete wurden 4.000 ATS pro Monat angenommen, die Betriebskosten (Eigentümerbetriebskosten) wurden mit 750 ATS pro Monat angenommen, die Abschreibungen wurden entsprechend dem gesetzlichen Ausmaß in Höhe von 1,5% p.a. angenommen und für Instandhaltungen aufgrund des Neuzustandes des Objektes jährlich ein Betrag von 2.400 ATS angesetzt. Die Finanzierung wurde auf einen Zeitraum von 20 Jahren mit einem Eigenmittelanteil von 35% und einem Zinssatz von 5,5% p.a. angelegt.

Die tatsächlichen Ergebnisse entwickelten sich aufgrund von Umständen außerhalb der Einflussphäre unserer Mandantschaft allerdings anders. Es gab Probleme bei der Mietersuche, trotz exzellenter Lage, die Betriebskosten waren nach Streitigkeiten mit der

Hausverwaltung höher und die Finanzierung trotz anfänglich gegenteiliger Aussagen (Bausparkassenfinanzierung) in den Anfangsjahren erheblich teurer.

Da die im Jahr 1993 getroffenen Erwartungen nachhaltig nicht eintrafen, entschloss sich unserer Mandantin, die Wohnung ab 2001 nicht mehr zu vermieten, sondern erwog den Verkauf der Liegenschaft. Aufgrund der ungünstigen Marktlage und niedriger Sparzinsen kam es allerdings bis heute nicht zum Verkauf der Liegenschaft.

Rechtliche Würdigung:

a) Zur Frage, wann die Unsicherheit beseitigt wurde und wann die Verjährung beginnt

Nach der Rechtsmeinung von Reeger/Stoll (Kommentar zur BAO) beginnt die Verjährung auch bei einem vorläufigen Bescheid nach § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Unsicherheit - unabhängig davon, ob die Behörde oder Partei vom Wegfall der Unsicherheit Kenntnis hat, oder nicht - beseitigt ist. Aus unserer Sicht war nie Unsicherheit gegeben. Von Beginn an hätte man aufgrund einer entsprechenden Prognoserechnung (siehe Beilage) nachweisen können, dass die Vermietung der Liegenschaft objektiv geeignet gewesen wäre, Überschüsse nach einer anfänglichen Verlustphase abzuwerfen. Seitens unserer Mandantschaft bestand nie Unsicherheit über das Bestehen einer Einkunftsquelle, seitens der Behörde offensichtlich erst seit 1994, da das Jahr 1993 endgültig veranlagt wurde und auch hinsichtlich des Jahres 1994 keine Erhebungshandlungen erfolgten, obwohl die Ergebnisse bekannt waren und die Verjährung eintrat. Aufgrund des Nichtbestehens einer Unsicherheit begann die Verjährung für die nun wieder aufgenommenen Jahre 1995 bis 1998 bereits mit Ablauf dieser Jahre und endete mit Ablauf der Jahre 2001 bis 2004.

b) zur Frage der Liebhaberei

Zu beurteilen ist, ob die Einkunftsquelle aus objektiver Sicht geeignet gewesen ist, Überschüsse abzuwerfen. Bei dieser Beurteilung sind die Verhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beurteilen, wobei bei einer wesentlichen Änderung der Bewirtschaftung eine neue Beurteilung vorzunehmen ist. Im Zeitraum 1993 bis 2000 gab es keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung, weswegen aus unserer Sicht eine Beurteilung aus dem Blickwinkel des Jahres 2003 (Anmerkung: gemeint war wohl 1993) vorzunehmen ist und diese zeigt - wie unsere beiliegende Berechnung belegt, dass sehr wohl eine Einkunftsquelle im Sinne der LVO (Überschuss nach 10 Jahren, Totalüberschuss nach 17 Jahren) vorliegt.

Wir erlauben uns höflich auf Zif. 6.2. und 6.3 des Erlasses des BMF vom 23.12.1997, Z 14 0661/6-IV/14/97 hinzuweisen. Hier wird bezüglich des abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes, der hier vorliegt, festgestellt, dass auch bei einem abgeschlossenen Zeitraum trotz Vorliegens von Verlusten eine Einkunftsquelle anzunehmen ist, wenn die

Einkunftsquelle objektiv (siehe 6.2. des zit. Erlasses) geeignet war, Überschüsse abzuwerfen; diesbezüglich verweisen wir auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 03.07.1996, ZI. 93/13/0171.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufungen an den unabhängigen Finanzsenat stellen wir den Antrag, eine mündliche Berufungsverhandlung nach § 284 BAO abzuhalten."

Das Finanzamt richtete an die Bw. folgenden Ergänzungsvorhalt (v. 14.03.2006):

"In der Sachverhaltsschilderung geben Sie an, dass auf Grund Ihrer durchwegs realistischen Annahmen ab 2001 ein positives Ergebnis erzielt werden kann und ab 2008 ein Totalüberschuss zustande kommt. Da keine Prognoserechnung vorgelegt wurde und auch mitgeteilt wurde, dass keine Prognose erstellt werden kann, war zu beobachten wie sich das Ergebnis der Einkunftsquelle entwickeln werde. Es konnte daher seitens des Finanzamtes nicht von vornherein beurteilt werden, ob aus der Bewirtschaftung ein positives Ergebnis erwartet wird. Die vorläufige Veranlagung ist nach ho. Ansicht sehr wohl notwendig gewesen. Selbst bei Vorliegen einer Prognoserechnung ist ein Beobachtungszeitraum von 5-8 Jahren durchaus angemessen. In der Beilage zur Berufung legen Sie eine Prognoserechnung vor wie sie aus der Sicht des Jahres 1993 durchaus realistisch war. Diese Prognoserechnung entspricht jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen laut Überschussermittlungen. Warum werden für die Jahre 1993 bis 2000 nicht die vorgegeben Ergebnisse angesetzt, wenn aus der Aktenlage (Schreiben vom November 1998) hervorgeht, dass keine Prognoserechnung erstellt werden konnte.

Weiters werden Sie gebeten, den Grund der Beendigung der Vermietung bekannt zu geben und durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen. Außerdem werden Sie ersuchte, folgende Unterlagen nachzureichen: Mietverträge, Kreditverträge sowie Tilgungspläne, Nachweis der Betriebskosten sowie Stellungnahme, woraus die wesentliche Steigerung der Betriebskosten resultiert."

Die Bw. beantwortete den Ergänzungsvorhalt mit den Schreiben vom 14. und 19.04.2006:

(Beantwortung vom 14.04.2006) "In Beantwortung Ihres Vorhaltes vom 14. März 2006 erlauben wir uns, zum Sachverhalt wie in unserer Berufung dargestellt unter Bezugnahme auf Ihre Darstellung das Nachfolgende auszuführen:

Nach Abschluss des Mietvertrages zwischen unserer Mandantin und Frau D im Oktober 1993 sprach Frau Bw. persönlich beim dortigen Finanzamt vor und stellte mündlich die Situation dar. Die Beamtin des Finanzamtes erklärte auch in der Folge Frau Bw. , wie die Abschreibung zu berechnen sei und was Frau Bw. als Werbungskosten ansetzen könne. Eine Prognoserechnung wurde damals nicht erbeten; durch die Aufklärung seitens des Finanzamtes

bezüglich der Ermittlung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen kann geschlossen werden, dass das Finanzamt auch damals schon der Ansicht war, dass eine Einkunftsquelle vorliegt.

Zu dem Schreiben vom November 1998 halten wir fest, dass wir beim dortigen Finanzamt um eine Kopie dieses unserer Mandantschaft unbekannten Schreibens angesucht haben, entgegen der Zusage des dortigen Finanzamtes aber bis heute keine Kopie des genannten Schreibens erhalten haben. Selbst wenn es richtig sein sollte, dass unsere Mandantschaft damals schriftlich mitgeteilt hat, dass sie keine Prognoserechnung abgeben kann, sei dazu festgehalten, dass eine Prognoserechnung immer erstellt werden kann, auch wenn diese mit gewissen Unsicherheiten behaftet ist.

Zu Ihrer Frage, warum in der - wie in der Berufung eindeutig dargestellt - im Jahr 2006 nachvollzogenen Prognoserechnung nicht die tatsächlichen Ergebnisse bis zum Jahr 2000 angesetzt wurden, erlauben wir darauf hinzuweisen, dass eine entsprechende Prognoserechnung stets auf den Beginn der Tätigkeit aufzustellen und grundsätzlich für diesen Zeitpunkt zu beurteilen ist, ob die objektive Vorraussetzung für das Bestehen einer Einkunftsquelle gegeben sind. Dass nach der erstmaligen Vermietung Umstände eingetreten sind, aufgrund derer die Vermietung zu einem Verlust führte, war zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung nicht absehbar und es wurde stets auf die geänderten Verhältnisse reagiert.

Zur Beendigung der Vermietung halten wir fest, dass unsere Mandantschaft feststellte, dass trotz aller Bemühungen und aufgrund der mittlerweile geänderten Verhältnisse eine Weitervermietung der Wohnung nicht den ursprünglich erwarteten Effekt bringen würde: Das gestiegene Verkehrsaufkommen in der Y-Gasse mit entsprechender Lärmentwicklung und zunehmend schlechter Parkplatzsituation - trotz Interventionen seitens unserer Mandantschaft bei der Gemeinde - hat die Wohnqualität der Wohnung deutlich gesenkt. Die Errichtung einer Wohnhausanlage mit Garagenplätzen in unmittelbarer Nähe hat die Attraktivität der Wohnung weiter verringert. Zur Vermeidung weiterer Verluste hat sich Frau Bw. daher entschlossen, die Vermietung zu beenden.

Schließlich zu den von Ihnen begehrten Unterlagen: In der Beilage übersenden wir Ihnen Kopien der Mietverträge mit den Herrschaften D , Dr. B, R, L und Dr. R. Kreditverträge liegen unserer Mandantin nicht mehr vor, es wurde lediglich die Finanzierungszusage der Bausparkasse gefunden, die auch in Anspruch genommen wurde (die Originalbelege wurden vermutlich an das Finanzamt gesandt); eigene Erhebungen bezüglich des Zinssatzes von Darlehen bei der Bausparkasse ergaben, dass der Zinssatz durchgehend bei 6 % lag.

Zu den Betriebskosten halten wir fest, dass die Betriebskosten bereits 1994 ohne Begründung wesentlich (von ATS 750,- auf ATS 1.270,-) erhöht wurden. Da die Betriebskostenerhöhung durch die Hausverwaltung (gleichzeitiger Mehrheitseigentümer) ebenso unbegründet wie intransparent erschien, wurde von mehreren Wohnungseigentümern ein Rechtsanwalt mit der Klärung dieser Angelegenheit betraut. Nach jahrelangem Rechtsstreit wurden schließlich die Betriebskosten der Jahre 1993 bis 1997 in einem Urteil des Obersten Gerichtshofes aufgerollt; in der Folge wurde auch eine neue Hausverwaltung bestellt. Zum Nachweis legen wir als Beispiel eine Kopie des Schreibens von der Hausverwaltung aus dem Dezember 1998 bei, in dem die Betriebskosten für die Jahre 1993 bis 1997 aufgrund des vorgenannten Urteils neu aufgerollt werden. Weitere Schriftstücke liegen uns vor. Der guten Ordnung halber sei angemerkt, dass die Anwaltskosten nie steuerlich geltend gemacht wurden."

(Beantwortung vom 19.04.2006) "Heute erhielten wir wie vom dortigen Finanzamt zugesagt per Telefax den Vorhalt des Finanzamtes vom 09.11.1998, in dem unsere Mandantin aufgefordert wurde, eine Prognoserechnung vorzulegen, in der angegeben wird, wann mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu rechnen sei. Weiters wurde uns per Telefax die damalige Beantwortung unserer Mandantschaft übersandt, derzufolge Frau Bw. damals festhielt, dass sie für die Rückzahlung des zur Finanzierung der Wohnungsanschaffung aufgenommenen Bausparkassenkredites noch fünf bis sieben Jahre benötigen werde.

Die Beantwortung bezieht sich ausschließlich auf die Möglichkeit unserer Mandantin, den Kredit zurückzuzahlen, es wurde keine - auf die Einkunftsquelle zugeschnittene - Prognoserechnung vorgelegt, da auf die Frage, wann mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben (im steuertechnischen Sinn) nicht eingegangen wurde, sondern offensichtlich die Frage behandelt wurde, zu welchem Zeitpunkt der für die Wohnungsanschaffung aufgenommene Kredit getilgt sein könnte.

Aus diesem Schreiben geht hervor, dass seitens unserer Mandantschaft im Jahr 1998 damit gerechnet wurde, dass schließlich nach 10 bis 12 Jahren nach Beginn der Vermietung ein Einnahmenüberschuss entsteht; dies deckt sich auch mit der in Unkenntnis des Vorhaltes bzw. der Vorhaltsbeantwortung auf der Wissensbasis 1993 (Beginn der Vermietung) nachvollzogenen Prognoserechnung; womit diese nicht wie die Behörde meint widerlegt, sondern bestätigt wird. Der Umstand, dass die Behörde nach Erhalt der Antwort von Frau Bw. keine weiteren Recherchen anstellte und die Behörde weiterhin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagte, belegt, dass auch die Behörde damals zu dem Schluss gelangen musste, dass keine Liebhaberei im Sinne der LVO II vorliegt.

Wenn die Behörde nun schreibt, dass im Schreiben unserer Mandantschaft aus dem Jahre 1998 diese erklärt, dass es ihr nicht möglich sei, eine Prognoserechnung zu erstellen, so ist dies insofern nicht richtig, als unsere Mandantin - wie aus der Vorhaltsbeantwortung hervorgeht - ausführte, dass sie keine Prognose hinsichtlich der Kreditrückzahlung abgeben könne, wobei dies durch die Anfügung des Satzes „5 - 7 Jahre werde ich wahrscheinlich noch benötigen um den Restkredit zu tilgen.“ in Widerspruch gestellt wird.“

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde nach Darlegung des Sachverhaltes durch den Referenten seitens des steuerlichen Vertreters betont, dass von Anfang an eine ertragbringende Veranlagung geplant gewesen sei. Widrige Umstände in der Entwicklung der Vermietung wie auch der Rechtsstreit mit der Hausverwaltung und dem Mehrheitseigentümer hätten schließlich dazu geführt, dass sich Fr. Bw. entschlossen habe, die Vermietung einzustellen und die Liegenschaft zu veräußern. Eine Veräußerung habe bisher noch nicht erfolgen können. Auch aus der Prognoserechnung unter Zugrundelegung der Erwartungen des Jahres 1993 sei mit einem Gesamtüberschuss in einem überschaubaren Zeitraum zu rechnen gewesen.

Aus dem Schreiben des FA vom 14.03.2006 leitete der steuerliche Vertreter ab, dass auch das Finanzamt von realistischen Angaben in der Prognoserechnung ausgegangen sei.

Zur Frage der Verjährung verwies der steuerliche Vertreter auf das Vorhalteverfahren des Jahres 1998 (Veranlagung 1997). Dem FA seien die bis dahin entstandenen Verluste bekannt gewesen. Es habe sich offenbar mit den Erklärungen und der Vorhaltsbeantwortung zufrieden gegeben. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei daher die Ungewissheit bezüglich der Liebhaberei- bzw. Einkünfteeigenschaft weggefallen und hätten aus diesem Grund ab diesem Zeitpunkt endgültige Bescheide erlassen werden müssen. Weitere Vorhalteverfahren habe es bis ins Jahr 2005, in dem die strittigen Bescheide erlassen wurden, nicht gegeben.

Abschließend wies die Berufungswerberin (Bw.) auf den Umstand hin, dass die ihr beim Kauf der Liegenschaft zugesagten Umstände, wie z.B. die Schaffung einer Fußgängerzone, die gute Vermietbarkeit, in der Folge nicht eingetreten seien. Weder sei eine Fußgängerzone geschaffen worden, noch sei eine befriedigende Vermietung möglich gewesen. Auf Grund der Entfernung zu ihrem Arbeits- und Wohnort (Anmerkung: in Wien) sei es ihr auch nicht möglich gewesen, sich eingehend selbst um die Wohnung zu kümmern. Schließlich habe sie auch - bedingt durch den Neubau in der unmittelbaren Umgebung mit dazugehörigen Parkplätzen - keine neuen Mieter mehr gefunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verjährung

In der Berufung wird hinsichtlich der Bescheide für die Jahre 1995 bis 1998 der Eintritt der Verjährung behauptet.

Fest steht, dass alle Einkommensteuerbescheide seit 1994 als vorläufige Bescheide gem. § 200 BAO erlassen wurden. Der vorläufige Bescheid für 1995 wurde am 25.10.1996, der vorläufige Bescheid für 1996 am 05.09.1997, der vorläufige Bescheid für 1997 wurde am 03.12.1998 und der vorläufige Bescheid für 1998 am 24.06.1999 erlassen. Die endgültigen Bescheide ergingen jeweils am 14.12.2005.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre.

Die Verjährung beginnt in solchen Fällen gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, zu laufen.

In den Fällen des § 200 Abs. 1 lit. d BAO (vorläufige Bescheide) tritt die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres ein, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Einziger Grund für die Erlassung vorläufiger Bescheide war, dem Finanzamt die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft und die verfahrensmäßige Umsetzung der Feststellungen nach Ablauf eines angemessenen Beobachtungszeitraumes im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu ermöglichen, zumal die Beurteilung als Liebhaberei in späteren Jahren für sich allein nicht die Möglichkeit zur Wiederaufnahme des Verfahrens und zur Erlassung geänderter Bescheide einräumt.

Angesichts der seit Beginn der Vermietung erklärten Werbungskostenüberschüsse ("Verluste") aus der Vermietung der Eigentumswohnung kann an der Rechtmäßigkeit der seinerzeitigen Erlassung vorläufiger Bescheide kein Zweifel bestehen.

Auf Grund der von der Bw. erst über Vorhalt des Finanzamtes (v. 31.10.2005) bekannt gegebenen Einstellung der Vermietungstätigkeit fiel die Ungewissheit, ob die Vermietung der Eigentumswohnung innerhalb eines angemessenen Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erbringen kann oder nicht mit diesem Willensentschluss, der der Behörde erst Ende 2005 bekannt gegeben worden war, weg.

Da die Verjährung erst ab dem Zeitpunkt der Beseitigung der Ungewissheit über die Einkunfteigenschaft der Vermietungstätigkeit zu laufen begann, erfolgte die Erlassung von gem. § 200 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995 bis 1998, jeweils am 14.12.2005, offensichtlich innerhalb der Verjährungsfrist.

Der Einwand der Verjährung der strittigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 erweist sich daher als unbegründet.

2. Liebhaberei

Die Vermietung der Eigentumswohnung in Bad Ischl erfolgte ab 3. Oktober 1993. Zur Beurteilung, ob von einer Einkunftsquelle oder von Liebhaberei auszugehen ist, war die Liebhabereiverordnung (kurz LVO II) in der Fassung BGBl. 1993/33 heranzuziehen.

Unstrittig ist, dass es sich bei der Vermietung der Eigentumswohnung um eine Tätigkeit im Sinne von § 1 Abs. 2 Z 1 der LVO II (Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) handelt.

Gem. § 2 Abs. 4 LVO II liegt Liebhaberei bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO II dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren (oder absehbaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Für diese Beurteilung ist vom jeweiligen Abgabepflichtigen eine Prognoserechnung abzugeben. Wie bereits im Sachverhalt erwähnt, legte die Bw. trotz Aufforderung im Veranlagungsverfahren keine Prognoserechnung vor. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens und damit Jahre nach der Einstellung der Vermietungstätigkeit wurde eine solche nachgereicht.

Obwohl eine Prognoserechnung im Falle einer auf Grund eines **freiwilligen Entschlusses** und **nicht** auf Grund eines **unvorhersehbaren Ereignisses** bereits eingestellten Betätigung für die Liebhabereibeurteilung **wegen des nunmehr abgeschlossenen Zeitraumes**, in dem **kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** erzielt werden konnte, keine Bedeutung mehr hat, sei trotzdem noch kurz auf die im Berufungsverfahren eingereichte Prognoserechnung eingegangen.

Diese erweist sich aus folgenden Gründen als **unschlüssig**:

1. Die Prognoserechnung unterstellt bereits im ersten Jahr eine ganzjährige Vermietung. Tatsächlich begann die Vermietung lt. aktenkundigem Mietvertrag erst am 3. Oktober 1993.
2. Die im Zusammenhang mit den nach Auffassung der Bw. und anderer Wohnungseigentümer überhöhten Betriebskosten angefallenen Anwalts- und Prozesskosten wurden lt. Bw. bisher nicht geltend gemacht und müssten zutreffenderweise den Gesamtüberschuss der Werbungskosten noch erhöhen.
3. In der Prognoserechnung werden nach Ansicht des UFS Reparaturkosten bzw. Kosten der Erneuerung der Einrichtung usw. nur ungenügend berücksichtigt (öS 2.400,00 p.a. jeweils valorisiert).

4. Angesichts der Tatsache, dass die Bw. von Beginn der Vermietungstätigkeit an stets nur zeitlich begrenzte Mietverträge abschloss, wäre das Leerstellungsrisiko im Gegensatz zu Dauermietverhältnissen entsprechend höher anzusetzen gewesen. Die Annahme einer 100%igen Auslastung bei zeitlich begrenzten Mietverträgen erweist sich als eine wirklichkeitsfremde Annahme. Eine Auswertung der erklärten Mieterlösen und der im Zug des Berufungsverfahrens vorgelegten Mietverträge ergab über den Zeitraum der Vermietung eine durchschnittliche Auslastung von rd. 71%.

5. Im Zuge der erst während des Berufungsverfahrens erstellten Prognoserechnung wären im Gegensatz zur Auffassung des steuerlichen Vertreters die bisherigen Ergebnisse sehr wohl anzusetzen gewesen (vergleiche *Rauscher-Grübler*, Die steuerliche Liebhaberei², 169, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Der UFS adaptierte bzw. korrigierte die vorgelegte Prognoserechnung in folgenden Punkten:

Bezüglich des Jahres 1993 wurden nur für 3 und nicht 12 Monate Umsätze aus Vermietung sowie auch nur für 3 Monate Betriebskosten und anteilige Instandhaltungskosten angesetzt, statt der Ganzjahresafa wurde nur die Halbjahresafa berücksichtigt. Hinsichtlich der übrigen Jahre wurden Leerstellungskosten in Höhe von 20% (statt der tatsächlich festgestellten durchschnittlich 29%igen Leerstellung) berücksichtigt.

Aus den Ergebnissen der solcherart korrigierten Prognoserechnung ergibt sich, dass die Bw. frühestens im 24. Jahr mit einem Gesamtüberschuss rechnen rechnen hätte können. Dieser Zeitraum liegt aber eindeutig über dem im (auch von der Bw. zitierten) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (vom 03.07.1996, ZI. 93/13/0171) genannten Zeitraumes zur Erzielung eines Gesamtgewinnes von 20 Jahren.

Die Prognoserechnung hätte daher selbst dann, wenn sie zu Beginn oder auch im Jahr 1998 (nach Aufforderung des Finanzamtes) und nicht erst nach der Einstellung der Betätigung abgegeben worden wäre, keinen Nachweis erbracht, dass die Vermietung auf Dauer angelegt und zur Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Verwaltungsgerichtshof v. 03.07.1996, 93/13/0171) angemessenen Zeitraumes von rd. 20 Jahren geeignet gewesen wäre.

Der Ablauf der Spekulationsfrist (2003) fällt in etwa mit der Pensionierung der Bw. (2004) zusammen. Die Bw. äußerte Verkaufsabsichten. Sie war nach Aufgabe der Vermietung der Wohnung darin mit Nebenwohnsitz eine Zeit lang (lt. ZMR-Abfrage in der Zeit v. 31.07.2001 bis 03.02.2003) gemeldet. Auch diese Umstände sprechen gegen die Absicht einer zeitlich unbegrenzten Betätigung.

Schon wegen der konkludenten Weigerung der damals noch nicht steuerlich vertretenen Bw. eine Prognoserechnung einzureichen, wäre das Finanzamt nach § 2 Abs. 4 LVO II verpflichtet gewesen, von Liebhaberei und nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Aus der diesbezüglich nicht der Verordnung entsprechenden, für die Bw. jedenfalls günstigeren Vorgangsweise des Finanzamtes lässt sich für das Berufungsverfahren ebenso wenig gewinnen, wie die offensichtlich versehentlich mit endgültigem Bescheid erfolgte Veranlagung des nicht strittigen ersten Jahres (1993). Schon gar nicht lässt sich daraus und aus der Formulierung des Vorhaltes vom 14.03.2006 ableiten, dass das Finanzamt stets vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen ist. Diesbezüglich wäre die Erlassung von vorläufigen Bescheiden ohne jeden Sinn erfolgt.

Wie sich aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt, liegt durch die **nicht auf Grund eines unvorhersehbaren Ereignisses**, sondern auf Grund der negative Entwicklung der Vermietungstätigkeit, sei es nun wegen der höheren Betriebskosten (öS 1.270,00 statt ursprünglich 750,00), der Leerstehungen zwischen den Vermietungen, der etwas höheren (6% statt der erwarteten 5,5%igen) Darlehenszinsen und des Ausbleibens der Fußgängerzone in der Y-Gasse erfolgten **Entschlusses der Bw.**, die **Vermietung einzustellen**, ein **abgeschlossener Zeitraum** zur Beurteilung vor (vergl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei 220). Alle diese für die negative Entwicklung verantwortlichen Umstände fallen unter **gewöhnliche Risiken einer Vermietung** und wären daher sehr wohl im Rahmen der 2005 eingereichten Prognoserechnung zu berücksichtigen gewesen (vergleiche *Rauscher-Grübler*, Die steuerliche Liebhaberei², 170 f.)

Da in diesem Zeitraum kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden konnte – es wurden in allen Streitjahren nicht unerhebliche Werbungskostenüberschüsse erklärt – war daher endgültig von Liebhaberei auszugehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 adaptierte Prognoserechnung

Wien, am 12. Juni 2008