



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. H B, Adr1, vertreten durch Mag. H S, Adr2, vom 14. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 17. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2006 entschieden:

1. Die Berufung wird hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 und 2006 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2005 werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erklärte in seiner **Einkommensteuererklärung für 1998** vom 22. Februar 2000 – neben anderen, nicht strittigen Einkünften – einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Grundstückes „SC, BL“ in Höhe von -67.110 S.

In einer **Beilage zur Erklärung** führte der Abgabepflichtige aus:

„Herr Mag. H B hat Ende 1998 um den Kaufpreis von zirka 9.000.000,00 eine Liegenschaft im Gesamtausmaß von zirka 17.000 qm erworben. Absicht meines Mandanten ist es, hier Industriegrund ansiedlungswilligen Betrieben zur Verfügung zu stellen und diesen ein Baurecht einzuräumen.

Als Baurechtszins ist der ortsübliche Baurechtszins von S 4,00 pro qm und Monat ins Auge gefasst, was zu einem Baurechtszins von zirka S 68.000,00 führen würde. Als Belastung fallen jährliche Zinsen von derzeit zirka

S 270.000,00 an, sodass bereits aus diesen Verhältnissen es sich ergibt, dass es sich um eine Einkunftsquelle von Anbeginn an handeln muss. Im Jahre 1999 konnte bereits hinsichtlich einer Kleinfläche von 150 qm mit der M, A ein Pachtvertrag für die Errichtung eines Handymasten abgeschlossen werden. Der jährliche Pachtzins beträgt S 24.000,00. Mein Mandant hat seit dem Erwerb der Liegenschaft bereits zweimal inseriert, der Wunsch Baurecht einzuräumen, wurde auch bei der Oberösterreichischen Betriebsansiedlungsgesellschaft TMG deponiert. In der Beilage übermittle ich Ihnen Kopien der von meinem Mandanten geschalteten Chiffreinserate nebst anderen Belegen und ersuche, die im Jahre 1998 angefallenen Zinsen und Spesen für dieses Jahr als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.“

Im **Einkommensteuerbescheid für 1998** wurde der erklärte Verlust vom Finanzamt anerkannt.

Auch in den folgenden berufungsgegenständlichen Jahren 1999 bis 2006 erklärte der Steuerpflichtige aus der Bewirtschaftung dieses Grundstückes „BL “ nur Verluste (zur Höhe ist auf die unten dargestellte Zusammenfassung im Rahmen des Schlussbesprechungsprogrammes zu verweisen).

Die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2006** wurden vom Finanzamt gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen.

Anlässlich der Überprüfung der Erklärung für 2003 forderte das Finanzamt den Abgabepflichtigen mit **Vorhalt vom 12. September 2005** auf, in Form einer Prognoserechnung darzustellen, ab wann sich positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergeben werden.

Über die Angaben bei einer persönlichen Vorsprache am 14. Oktober 2005 wurde vom Finanzamt folgender Aktenvermerk erstellt:

„BL in SC

nahe Autobahnabfahrt

Gesamtgröße rd. 17.000m²

Anschaffung 1998, zur Gänze fremdfinanziert

Zinsenaufwand p.a. € 12.000

Auf diesem Grundstück steht ein Handymast

Mieteinnahmen dafür rd. € 5.000 p.a.

Der Grundstücksteil für den Handymast ist noch nicht herausgemessen. Das wird erst gemacht, wenn Interessenten für den restlichen Teil des Grundstückes (Gewerbegrund) gefunden werden“

Als **Antwort auf die Aufforderung die Prognose zu ergänzen** teilte der Abgabepflichtige (Schreiben eingelangt beim Finanzamt 7. Juni 2006) mit:

„Bezugnehmend auf die Aufforderung zur Ergänzung hinsichtlich der Prognoserechnung für die Liegenschaft SC

„BL “ möchte ich diese wie folgt vorlegen:

Verpachtung der gesamten Liegenschaft in Form eines Baurechtes mit einem Baurechtszins von € 0,30/m

Jährliche Zinsaufwendungen von ca. € 16.000,-

jährliche Einnahmen netto € 60.886,00

jährliche Ausgaben € 16.000,00

jährlich zu erwartender Überschuss € 44.886,00

Die Verhandlungen mit den interessierten Unternehmen gestalteten sich bisher sehr schwierig. Entweder wurde nicht das gesamte Grundstück nachgefragt, oder nur ein Kauf war für die Interessenten denkbar, oder das geplante Unternehmen war nicht im Sinne der zuständigen Gemeinde L.

Für das aushaftende Darlehen wurden zwischenzeitlich Tilgungen vorgenommen und sind auch für heuer geplant. Der angebotene Baurechtszins liegt im Rahmen vergleichbarer Angebote. Das Objekt wird verschiedentlich beworben.

Seit Oktober 2005 wird mit einem Interessenten für das gesamte Grundstück verhandelt. Die Produktion sollte Ende 2007 gestartet werden. Ich rechne mit einer — positiven — Finalisierung dieser Verhandlungen bis spätestens Ende 2006.

Prognoserechnung BL SC :

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis	Kum Ergebnis	Darlehensstand CHF	Zinsen
1998	0,00	11.503,14	-11.503,14	-11.503,14	1.045.233,28	
1999	290,68	19.313,16	-19.022,48	-30.525,62	1.134.137,20	
2000	1.744,08	49.755,32	-48.011,23	-78.536,85	1.182.220,76	
2001	4.069,53	38.152,61	-34.083,08	-112.619,93	1 111.111,00	
2002	4.809,61	-23.686,25	-18.876,64	-131.496,57	1.152.424,32	
2003	5.232,43	-16.263,44	-11.031,01	-142.527,58	1.154.164,91	
2004	5.232,43	-13.002,38	-7.769,95	-150.297,53	1.154.164,91	
2005	5.300,00	14.000,00	-8.700,00	-158.997,53	1.154.164,91	14.815,98
2006	5.300,00	7.500,00	-2.200,00	-161.197,53	583.809,34	7.494,34
2007	35.300,00	7.000,00	28.300,00	-132.897,53	538.868,94	6.917,44
2008	65.000,00	5.800,00	59.200,00	-73.697,53	444.859,34	5.710,65
2009	65.000,00	5.700,00	59.300,00	-14.397,53	350.690,94	4.501,81

2010	65.000,00	3.400,00	61.600,00	47.202,47	252.870,14	3.246,09
2011	65.000,00	2.100,00	62.900,00	110.102,47	152.984,94	1.963,86
2012	65.000,00	800,00	64.200,00	174.302,47	51.035,34	655,14
2013	65.000,00		65.000,00	239.302,47	-52.184,66	
2014	65.000,00		65.000,00	304.302,47	-155.404,66	
2015	65.000,00		65.000,00	369.302,47	-258.624,66	
2016	65.000,00		65.000,00	434.302,47	-361.844,66	
2017	65.000,00		65.000,00	499.302,47	-465.064,66	
2018	65.000,00		65.000,00	564.302,47	-568.284,66	
2019	65.000,00		65.000,00	629.302,47	-671.504,66	
2020	65.000,00		65.000,00	694.302,47	-774.724,66	
2021	65.000,00		65.000,00	759.302,47	-877.944,66	

Einnahmen wie bisher aus der Verpachtung für Telefonmast

Weitere Einnahmen aus den laufenden Verhandlungen, dass ab Mitte 2007 der angestrebte Baurechtszins von 0,30 €/m bezahlt wird

Sondertilgung des Darlehens 2006 mit € 50.000 aus privaten Mitteln

Ergebnisverwendung zu 100 % für Darlehenstilgung

Fremdwährungsverzinsung CHF mit durchschnittlich 2,0 %

2006 Rückführung mit Anleihen"

In einem **Aktenvermerk vom 12. Juli 2007** wird vom Finanzamt betreffend das berufsgegenständliche Grundstück festgehalten:

„Hr. B meldet sich telefonisch und kündigt Vorsprache für kommende Woche an (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) das verpachtete Grundstück „BB in SC wird noch dieses Jahr verkauft, da sich die Ertragslage unerwarteterweise negativ entwickelt.“

Über die Jahre 1998 bis 2006 wurde im Jahr 2007 eine Prüfung nach § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt. **Der Prüfer stellte in seinem Schlussbesprechungsprogramm fest:**

„EINKÜNFTE AUS V+V

				Handymast	
--	--	--	--	-----------	--

		Veranlagt lt. KZ 370	Werbungskosten SC gesamt	Mieteinnahmen SC	WK ca. 1,5%	KZ 370 lt. BP
1998	in ATS	44.836,00	-67.110,00			111.946,00
1999	in ATS	-186.534,00	-304.791,00			118.257,00
2000	in ATS	-350.541,00	-462.337,00	24.000,00	-14.000,00	121.796,00
2001	in ATS	- 396.074,00	--541.676,00	56.000,00	16.000,00	185.602,00
2002	in €	-19.418,64	-23.688,25	4.809,61	-700,00	8.379,22
2003	in €	-15.700,18	-16.263,44	5.232,43	-500,00	5.295,69
2004	in €	-4.221,90	-13.002,38	5.232,43	-400,00	13.612,91
2005	in €	-4.690,96	-13.520,18	5.937,08	-400,00	14.366,30
2006	in €	-5.645,75	-16.075,19	5.637,80	-500,00	15.567,24

Im Jahr 1998 wurde das Grundstück in SC (BL) im Ausmaß von rd. 1,7 ha erworben. Die Anschaffung wurde mittels Krediten finanziert.

In einem jahrelangen Beobachtungszeitraum (vorläufige Veranlagungen gem. § 200 BAO) wurden in zahlreiche Vorhalteverfahren Prognosen abgegeben und Überlegungen angestellt, die sich weitgehend nicht erfüllten. Lediglich die Aufstellung eines Handymastes und Vermietung desselben an 2 Betreiber führte ab dem Jahr 2000 zu Einnahmen. Durch die Betriebsprüfung wurde eine als auf die Nutzung durch den Handymast entfallende Grundfläche mit 500 m geschätzt. Dieser Ansatz basiert auf in der Bauordnung geregelten Abständen zu Nachbargrundstücken und geländebedingter Situierung der Zufahrtsstraße. Unter Zugrundelegung dieser Nutzfläche, wird eine V+V - Überschussrechnung "Handymast" erstellt, bei der (gerundet) 3 % der bisherigen Werbungskosten berücksichtigt werden (siehe obige Darstellung)

De dato hat sich hinsichtlich Nutzung des "restlichen" Grundstückes noch immer keine konkrete Nutzungsmöglichkeit ergeben. Überlegungen hinsichtlich Baurechte haben sich nicht realisieren lassen. Derzeit ist eine Aufteilung dieses Grundstückes in Überlegung. Zusammenfassend wird festgestellt, dass im nunmehr neunten Jahr seit der Anschaffung noch immer keine Einnahmen aus dem "Restgrundstück" erzielt werden und sich auch in absehbarer Zeit keine Einkunftsquelle daraus ergeben wird.

Die bisher in Zusammenhang mit diesem Grundstück geltend gemachten Werbungskosten waren daher durch die Betriebsprüfung abzuerkennen.

Angemerkt wird allerdings, dass im Falle einer Nutzungsänderung (Einnahmenerzielung) unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 120 (1) BAO an das Finanzamt Meldung zu erstatten ist.

EINKÜNFTE AUS V+V

		Handymast	WK	V+V BL	F	MG	Summe 370
1998	in ATS				18.562,00	93.384,00	111.946,00
1999	in ATS				14.697,00	103.560,00	118257,00
2000	in ATS	24.000,00	- 14.000,00	10.000,00	19.176,00	68.620,00	97.796,00
2001	in ATS	56.000,00	- 16.000,00	40.000,00	12.819,00	76.783,00	129.602,00
2002	in €	4.809,61	-700,00	4.109,61	514,87	-1.054,87	3.569,61
2003	in €	5.232,43	-500,00	4.732,43		-4.669,17	63,26
2004	in €	5.232,43	-400,00	4.832,43		3.548,05	8.380,48
2005	in €	5.937,08	-400,00	5.537,08		2.886,13	8.423,21
2006	in €	5.637,80	-500,00	5.137,80		4.791,64	9.929,44

Das Finanzamt erließ entsprechend den Feststellungen des Prüfers mit 17. Oktober 2007 endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2006 (für 1998 nach Wiederaufnahme des Verfahrens).

Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit folgender Begründung Berufung:

„Die Betriebsprüfung stellte fest, dass bis zu diesem Termin das Grundstück „BB Grund“ keine Einkunftsquelle darstellt.

Die regelmäßigen Aufwendungen und Bemühungen um eine Bewirtschaftung dieses Grundstückes in den Jahren 1998 - 2007 sind nachweisbar getätigt worden, waren aber ohne Erfolg.

Die vorletzten Verhandlungen von 2005 - 2007 mit der Firma MT führten zwar nicht zu einem andauernden Erfolg allerdings zu einmaligen Erlösumsätzen in 2007 als „Optionsentgelt“.

Seit 23. August 2007 verhandle ich mit der Firma LB Finance Gesellschaft m.b.H. (FN ZL), E bei GS, über eine Anmietung des in Rede stehenden Grundstückes. Dieser Umstand war zum Zeitpunkt der Prüfung bekannt, fand aber keinen Einfluss, da die Verhandlungen noch nicht so konkret waren. Sehr wohl wurde dieser Umstand angeführt, zu dieser Zeit allerdings nur ein Teilgrundstück betreffend, der in der Feststellung in der Form „Derzeit ist eine Aufteilung der Grundstückes in Überlegung“ Eingang gefunden hat. Zwischenzeitlich wurde dahingehend eine Einigung erzielt, dass von der Firma LB das gesamte Grundstück angemietet wird. Die jährlichen Mieteinnahmen werden ab 1.1.2008 € 39.745,55, wertgesichert nach dem VPI 2000, betragen. Die Firma LB hat

die Absicht das Grundstück mit einem Ausbildungszentrum zu bebauen, die Mieterlöse sind damit bis auf weiteres gesichert.

Die erhöhten Zinsen im CHF-Bereich haben die bisherigen Ausgaben besonders im letzten Jahr belastet. Eine Sondertilgung bei diesem Finanzierungsdarlehen für das Grundstück mit 12.11.2007 mit € 250.000,- wird die Erreichung eines kumulierten Einnahmenüberschusses beschleunigen. Berechnungen zu einem kumulierten Einnahmen- und Ausgabenüberschuss, gerechnet mit 1998 beginnend, zeigen, dass spätestens im Jahre 2014 — im 16. Jahr der Bewirtschaftung — ein Einnahmenüberschuss eintritt.

Ich gehe davon aus, dass nach dieser Sachlage nach den Richtlinien der Liebhabereibeurteilung die Feststellung „Zusammenfassend wird festgestellt, dass im nunmehr 9. Jahr seit der Anschaffung noch immer keine Einnahmen aus dem Restgrundstück erzielt werden und sich auch in absehbarer Zeit keine Einkunftsquelle daraus ergeben wird“ nicht mehr zur neuen, oben beschriebenen Situation passt. Aus den dargelegten Gründen ersuche ich um Zurücknahme der Feststellung über die erwartete Wirtschaftlichkeit und Aufhebung der in der Folge ergangenen oben angeführte Bescheide.“

In einem **weiteren Vorhalteverfahren** ersuchte das Finanzamt um eine Kopie des Mietvertrages und ersuchte um Mitteilung, aus welchen Mitteln die Sondertilgung des Darlehens erfolgt sei.

Dazu antwortete der Berufungswerber (Bw) folgendermaßen:

„1) Ich gehe davon aus, dass nach Abschluss des Mietvertrages Mieterträge in der erwähnten Höhe ab 1.1.2008 garantiert sind.

2) Einen unterschriebenen Vertrag gibt es noch nicht. Ich denke aber, dass die Unterschrift des Mietvertrages in den folgenden 2 Wochen geschehen wird. Ich lege gerne einen Vertragsentwurf in der letztgültigen Ausfertigung vor, eine Darstellung des bisher erreichten Konsens, der allerdings noch in einigen Punkten diskutiert wird und deshalb noch abgeändert werden könnte.

3) Die Sondertilgung des Darlehens erfolgte aus privaten Ersparnissen, welche zur Hauptsache aus versteuerten Einkommen der Jahre 1998—2000 stammen.“

Der Prüfer führte in seiner **Stellungnahme vom 28. Jänner 2008** zur Berufung aus:

„In einer Vorhaltsbeantwortung führte der Pfl. am 25.11.2007 u.a. aus, dass (hinsichtlich Nutzung des Grundstückes) ein Vertragsentwurf existiere.

Es wurde daher mit der Bearbeitung dieses Rechtsmittel zugewartet, ob und in welcher Form dieser Vertrag rechtswirksam wird.

Heute hat Mag. B diesen unterfertigten Vertrag vorgelegt (Ablichtung in Anlage).

Stellungnahme des Sachbearbeiters

Nur durch eine per 12.11.2007 erfolgte Sondertilgung des Darlehens iHv € 250.000,- (also 2 Tage vor Einbringung des rubr. RM) wird im 16. Jahr der Bewirtschaftung ein Einnahmenüberschuss prognostiziert. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Sondertilgung eine Änderung der Bewirtschaftungsform darstellt und überhaupt nur durch

diese Sondertilgung innerhalb eines Beobachtungszeitraumes positive Einkünfte erzielbar sind.

Angemerkt wird auch, dass z.B. anlässlich der Veranlagung 2004 eine Prognoserechnung abverlangt wurde, in der eine Sondertilgung ausgewiesen war. Eine Nutzung des Grundstückes kam damals nicht zustande. Es wurden daher die Zinsen weiterhin in voller Höhe abgesetzt.“

Mit **Vorlagebericht vom 5. März 2008** wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Rechtliche Grundlagen:

Einkünfte liegen 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 (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993).

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird

durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 – LVO BGBl 33/1993).

B. Beurteilungseinheit

Beurteilungseinheit für die Liebhabereiprüfung ist die einzelne Einkunftsquelle (jedes selbständige Leistungspotential). Diese wird nach der Verkehrsauffassung abgegrenzt (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2011, § 2 Rz 229).

Von der Betriebsprüfung wurde die Vermietung des Handymastes als eigene wirtschaftliche Einheit beurteilt, was zum einen in der Berufung nicht bemängelt wird und zum anderen auch mit der Ansicht des Bw übereinstimmt, der lt. Aktenvermerk vom 14. Oktober 2005 bei einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt angab, dass „der Grundstücksteil für den Handymast ist noch nicht heraus gemessen. Das wird erst gemacht, wenn Interessenten für den restlichen Teil des Grundstückes (Gewerbegrund) gefunden werden“. Dies deutet daraufhin, dass der Bw. einerseits den Bereich des Handymastes als auch den restlichen Grundstücksteil jeweils als eigene wirtschaftliche Einheit ansieht. Aus der Vermietung des Handymastes ergeben sich dauerhafte Gewinne, sodass diesbezüglich kein Anlass für eine Liebhabereiprüfung vorliegt. Die gegenständliche Liebhabereiprüfung bezieht sich daher nur auf das restliche Grundstück „BL“, woraus im berufsgegenständlichen Zeitraum bisher nur Verluste erzielt wurden.

C. § 1 Abs 1 LVO Tätigkeit

Lt. Angaben des Bw. war es seine Absicht die erworbene Liegenschaft als Industriegrund ansiedlungswilligen Betrieben zur Verfügung zu stellen und diesen ein Baurecht einzuräumen.

Es erscheint weder eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 1 LVO (Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen) noch eine iSd Z 2 leg.cit. (Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind) vorzuliegen. Auch eine Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) liegt nicht vor.

Bei dieser Art der Tätigkeit handelt es sich daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO.

D. Zusammengehöriger Zeitraum; Sondertilgung

Der Liebhabereibetrachtung sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Bei objektiv nicht ertragsfähigen Betätigungen führt eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zur Liebhaberei im Zeitraum vor der Änderung (§ 2 Abs. 4 LVO).

U.a. führt eine Sondertilgung von Fremdmitteln, soweit nicht eine von Beginn der Tätigkeit an einkalkulierte planmäßige Tilgung vorliegt zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2011, § 2 Rz 274 und die dort zit. Judikatur).

In seinen ersten Angaben (im Schreiben vom 22. Februar 2000; Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1998), zu der Art, wie die Tätigkeit von ihm geplant sei, hat der Bw angegeben: „... Absicht meines Mandanten ist es, hier Industriegrund ansiedlungswilligen Betrieben zur Verfügung zu stellen und diesen ein Baurecht einzuräumen. Als Baurechtszins ist der ortsübliche Baurechtszins von S 4,00 pro qm und Monat ins Auge gefasst, was zu einem Baurechtszins von zirka S 68.000,00 führen würde. Als Belastung fallen jährliche Zinsen von derzeit zirka S 270.000,00 an, sodass bereits aus diesen Verhältnissen es sich ergibt, dass es sich um eine Einkunftsquelle von Anbeginn an handeln muss. ...“

Der ursprüngliche Plan des Bw bestand somit darin, bei vollständiger Fremdfinanzierung die Zinsenzahlungen und die Rückzahlungen allein aus den Einnahmen zu leisten. Aus den Angaben des Bw geht in keiner Weise hervor, dass er eine Teilrückzahlung eines Teiles der zur Finanzierung dienenden Darlehen von vornherein geplant hätte.

Erstmals anlässlich der Veranlagung 2004 in Reaktion auf **die Aufforderung die Prognose zu ergänzen** teilte der Abgabepflichtige im am 7. Juni 2006 beim Finanzamt eingelangten Schreiben mit, dass Tilgungen bereits vorgenommen worden seien und dass 2006 eine Sondertilgung von 50.000 € aus privaten Mitteln erfolge. Diese Tilgungen waren nicht von vornherein geplant, wobei lt. den Ausführungen des Betriebsprüfers die Sondertilgung von 50.000 € 2006 tatsächlich nicht erfolgt ist.

Auch die **im Berufungsschreiben** angeführte „Sondertilgung bei diesem Finanzierungsdarlehen für das Grundstück mit 12. November 2007 mit 250.000 €“ ist daher offensichtlich von vornherein nicht geplant gewesen.

Aus dem zeitlichen Ablauf (Sondertilgung erst als Reaktion auf Vorhalte des Finanzamtes viele Jahre nach Beginn der Tätigkeit und unter drohender Liebhabereibeurteilung; bzw. erstmalige Erwähnung der Sondertilgung von 250.000 € als Reaktion auf die Betriebsprüfung;

Prüfungsbeginn 11. September 2007, Schlussbesprechung 24. September 2007, Bescheiddatum 17. Oktober 2007) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu ersehen, dass diese „Sondertilgung“ eine Reaktion auf die Beurteilung der Tätigkeit als steuerliche Liebhaberei darstellt und erst im Nachhinein beschlossen wurde.

Bei dieser Sachlage ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates **von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen**, was dazu führt, dass der Zeitraum bis einschließlich 2007 einen Zeitraum gleicher Bewirtschaftungsart darstellt und ab 2008 aufgrund der Sondertilgung ein weiterer Zeitraum gleicher Bewirtschaftungsart anzunehmen ist. Nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart sind der Liebhabereibetrachtung zugrunde zu legen (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2011, § 2 Rz 274 und die dort zit. Judikatur).

Die Tätigkeit im Berufszeitraum vor Änderung der Bewirtschaftungsart ist daher so zu beurteilen, als würde sie ohne Änderung betrieben, nach der Änderung wird die Tätigkeit neu beurteilt.

E. Kriterienprüfung

Liegt - wie im gegenständlichen Fall - eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 - 6 LVO genannten (objektiven) Kriterien zu beurteilen. Auf die Wunschvorstellung desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an. In diese Beurteilung sind auch die Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraumes mit einzubeziehen (VwGH vom 12.8.1994, ZI 94/14/0025, vom 21.6.1994, ZI 93/14/0217).

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Es wurden **nur Verluste** in den berufsgegenständlichen Jahren erzielt. In den Jahren 1998 bis 2006 wurden keine Einnahmen erzielt. Es ergaben sich nur Werbungskosten.

	Verlust (Summe der Werbungskosten abzüglich des Teiles, der auf die Fläche Handymast entfällt (in Euro)
1998	-4.877,07
1999	-22.150,02
2000	-32.581,93
2001	-38.202,33
2002	-27.865,32
2003	-15.763,44
2004	-12.602,38
2005	-7.093,02
2006	-15.575,00
Summe	-176.710,51

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

In den berufsgegenständlichen Jahren wurden nur Verluste erzielt. Auch im Jahr 2007 (-7.785 €) wurde ein Verlust erklärt. 2008 (nach der Sondertilgung) wurde ein Gewinn von 9.702,18 € erklärt. Die erklärten Fremdfinanzierungskosten betrugen 2007 20.554 € und 2008 nur mehr 5.367 €.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird

Es wurden im berufsgegenständlichen Zeitraum keine Einnahmen erzielt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

4. Marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf angebotene Leistungen und 5. Marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die Preisgestaltung

Tatsächlich wurden in den berufsgegenständlichen Jahren keine Einnahmen aus der Vermietung, Verpachtung oder Baurechten aus dem gegenständlichen Grundstück erzielt. Offensichtlich war das Grundstück zu den vom Bw. geplanten Konditionen unverwertbar. Es konnte erst 2007 zu ungefähr den Konditionen (ca. 30 ct = 4,13 S pro m²) Einnahmen erzielt werden, welche ursprünglich bei Beginn der Betätigung erwartet wurde (Beilage zur Erklärung

1998: ...Baurechtszins von S 4,00 pro qm und Monat ins Auge gefasst...). Das es bis zum Jahr 2007 für den Abschluss eines Vertrages gedauert, aus dem Einnahmen erzielt werden, lässt den Schluss zu, dass der ins Auge gefasste Baurechtszins offensichtlich überhöht und nicht am Markt erzielbar war.

Dieses Kriterium spricht daher eher für das Vorliegen von Liebhaberei.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)

Die Fremdfinanzierung war von Anfang an geplant. Auch bei der Höhe des geplanten Baurechtszinses wurde keine Reduktion ins Auge gefasst um doch früher Einnahmen zu erzielen.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass zu den vom Bw. ursprünglich geplanten Einnahmen und bei vollständiger Fremdfinanzierung zum Einen die Erzielung von dauerhaften Einnahmen im gesamten Berufszeitraum als unmöglich erwies und andererseits – wie in der Berufung prognostiziert - durch die Sondertilgung von 250.000 € ein Gesamtüberschuss frühestens im 16. Jahr sich ergeben würde. Berücksichtigt man bei prognostizierten Einnahmen von 39.745,55 €, dass auch die Sondertilgung von 250.000 € durch die Einnahmen getilgt werden müssten, verlängert sich der Zeitraum bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses wenigstens um ca. sieben Jahre, sodass frühestens im 23. Jahr ab Beginn der Tätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielbar erscheint. Bei einem so langen Zeitraum kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht davon gesprochen werden, dass der Gesamtgewinn, somit ein wirtschaftlicher Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes sich ergibt, welcher einer der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglich wäre.

Insgesamt kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu der Ansicht, dass bei der gegenständlichen Tätigkeit für den berufsgegenständlichen Zeitraum nach dem Anlaufzeitraum jedenfalls von Liebhaberei auszugehen ist.

F. Anlaufzeitraum

Gemäß § 2 Abs. 2 erster Satz LVO 1993 sind die in den ersten Kalenderjahren ab Beginn der Betätigung nach § 1 Abs. 1 leg cit angefallenen Verluste grundsätzlich steuerlich anzuerkennen. **Ein Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 LVO darf jedoch nicht angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass eine Tätigkeit bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses beendet werden wird.**

Das Ertragsstreben des Stpfl. muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen.

Es kann den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich im Zusammenhang mit der Definition der Überschusseinkünfte im § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 wohl das Verständnis entnommen werden, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tätigen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 EStG 1988 reicht jedoch nicht so weit, die Anforderungen eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; ÖStZB 1996, 397).

Der Verwaltungsgerichtshof (s VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) hielt in einem verstärkten Senat an der Auffassung fest, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt, komme für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt; dies allerdings nur insoweit, als solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Festzuhalten ist ferner daran, dass unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft die Eignung der Tätigkeit zu verstehen ist, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Der Anlaufzeitraum ist als Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird.

Als Anlaufverluste gelten die ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung, bzw. maximal die ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, das sind im vorliegenden Fall die Jahre 1998 bis 2002 (§ 2 Abs. 2 der LVO). Da bei dieser Tätigkeit von Beginn an Verluste anfallen, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Wie schon oben bei der Kriterienprüfung dargestellt, kommt der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht, dass bei der vom Berufungswerber **gewählten Art der Bewirtschaftung von vornherein nicht zu erwarten war, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes die Tätigkeit einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abwerfen würde.** In Hinblick auf nicht erzielbaren Einnahmen bei der gewählten Bewirtschaftungsart über so viele Jahre hinweg, muss das auch dem Bw. nach kurzer Zeit klar geworden sein. Auch dadurch, dass über die Jahre hinweg die vom Bw. auf Grund der Vorhalte des Finanzamtes prognostizierten Einnahmen bzw. Überschüsse sich nicht einstellten, geht die Aussichtslosigkeit der Erzielung von Überschüssen hervor.

Die Sondertilgung im Jahr 2008 von 250.000 € und die dadurch bewirkte Änderung der Bewirtschaftungsart ist letztlich der Beweis, dass es dem Bw. klar geworden ist, dass es nach der ursprünglich geplanten Bewirtschaftungsart nicht möglich ist innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Diese Änderung der Bewirtschaftungsart ist daher als Beendigung der Tätigkeit anzusehen.

Bei dieser Sachlage können daher i. S. d. letzten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO (Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet) auch die Verluste der ersten fünf Jahre nicht anerkannt werden.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

**G. Geänderte Mitteilungen zu St.Nr.: 111/4080 des Finanzamtes Gmunden
Vöcklabruck über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend die
Jahre 2001 bis 2005.**

Für die Jahre 2001 bis 2005 langten geänderte Mitteilungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung (St.Nr.: 111/4080, Finanzamt Gmunden Vöcklabruck) von Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft in 4810 Stelzhamerstr. 7 ein, welche bisher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in dieser Höhe keine Berücksichtigung gefunden haben.

Für die Jahre 2001 bis 2005 ergeben sich daher folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	V+V lt Bescheid bisher	V+V BB (Handymast)	F	MG St.Nr: 111/4080	Eink aus V+V lt BE
ATS 2001	129.602,00	40.000,00	12.819,00	111.140,00	163.959,00
Euro 2002	3.569,61	4.109,61	514,87	3.966,88	8.591,36
Euro 2003	63,26	4.732,43		1.701,93	6.434,36
Euro 2004	8.380,48	4.832,43		4.984,16	9.816,59
Euro 2005	8.423,21	5.537,08		5.605,83	11.142,91

Die Bescheide 2001 bis 2005 waren daher entsprechenden abzuändern. Zur Höhe der Bemessungsgrundlagen und zur Einkommensteuer wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 2. August 2011