



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H E, PLZ W, Adr, vertreten durch Sachwalter Dr. SF, Rechtsanwalt, PLZ W , Adresse1, vom 23. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 6. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige ist Eigentümerin einer Halle in W Adr aus deren Vermietung sie lt. Aktenlage ab 1995 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte.

Aus dem Akt ergeben sich für die Jahre 1995 bis 2003 folgende erklärte Ergebnisse aus der Vermietung und Verpachtung:

Jahr	Werbungskostenüberschuss Einnahmenüberschuss ATS	Umsatz ATS	Werbungskostenüberschuss Einnahmenüberschuss €
1995	-47.045,00		-3.418,89
1996	27.291,00		1.983,31
1997	-162.005,00		-11.773,36
1998	-120.108,15	8.333,33	-8.728,60
1999	-82.601,38	8.333,33	-6.002,88
2000	-104.339,64	0	-7.582,66
2001	-117.533,00	0	-8.541,46

2002		0	-9.580,58
2003			-8.827,33

Zusammenfassend ergibt sich für diesen Zeitraum ein Gesamtverlust von 62.472,43 €.

Für die Jahre bis einschließlich 2000 wurden die Werbungskostenüberschüsse vom Finanzamt anerkannt. Für die berufungsgegenständlichen Jahre 2001 bis 2003 ergingen die Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Mit **Schreiben vom 10. Juni 2005** wurde auf telefonischen Vorhalt eine Prognose für die Jahre 2005 bis 2013 übermittelt.

Im Wesentlichen wurden folgende Einnahmen und Werbungskosten prognostiziert:

	2005 € netto	2006 € netto	2007 € netto	2008 € netto	2009 € netto	2010 € netto	2011 € netto	2012 € netto	2013 € netto
Mieterlöse Halle (60%ige Hallenvermietung, Rest Leerstehung	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000
Mieterlöse Schaukästen	800	800	800	800	800	800	800	800	800
Summe Einnahmen	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800
Summe Werbungskosten	7.332,47	7.332,47	5454,95	5454,95	5454,95	5454,95	5454,95	3.952,47	3.952,47
Werbungskosten- überschuss/ Einnahmen- überschuss	-532,47	-532,47	1.345,05	1.345,05	1.345,05	1.345,05	1.345,05	2.847,53	2.847,53

Im **Vorhalt vom 18. Oktober 2007** kündigte das Finanzamt unter Hinweis auf den bisherigen Gesamtverlust im Zeitraum 1996 bis 2003 an, dass es für die bisher vorläufig veranlagten Jahre ab 2001 beabsichtige, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung Adr nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen, daher werde um Stellungnahme dazu und Vorlage der Mietverträge ersucht.

Im Aktenvermerk vom 4. Dezember 2007 wird festgehalten, dass es der Sachwalterin Frau Mag. F nicht gelungen sei Liebhaberei zu widerlegen.

Mit endgültigen **Einkommensteuerbescheiden vom 6. Dezember 2007** wurde für die Jahre 2001 bis 2003 die berufsgegenständliche Vermietung der Halle mit der Begründung, dass bei der Vermietung Adr , PLZ W (60%ige Hallenvermietung lt. Prognoserechnung vom 10. Juni 2005) seit 1997 nur Verluste erwirtschaftet worden seien, nicht als Einkunftsquelle anerkannt.

Nach Verlängerung der Berufungsfrist brachte die Abgabepflichtige mit Schreiben vom 23. Jänner 2008 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 ein, die sie folgendermaßen begründete:

„Wir erheben innerhalb offener Frist gegen den genannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Verluste aus Vermietung.

Wir ersuchen um Erlassung einer Berufungsvorentscheidung in welcher das steuerpflichtige Einkommen 2001 in Höhe von AST 316.793,00, das steuerpflichtige Einkommen 2002 in Höhe von € 22.220,90 und das steuerpflichtige Einkommen 2003 in Höhe von € 24.095,78 festgesetzt werden.

Zur Begründung führen wir folgendes an:

Die Vermietung PLZ W , Adr (60%ige Hallenvermietung) war wie in der Prognoseberechnung vom 10.06.2005 zeitlich unbegrenzt geplant.

Der Mietvertrag vom 12.05.2003 mit der M wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Im Zuge des Konkursverfahrens gegenüber dem Mieter wurde der Mietvertrag zum 30.04.2004 durch den Masseverwalter Dr. C S gekündigt.

Nach Kündigung dieses Mietvertrages wurde weiterhin versucht diese Halle zu vermieten, durch Inseratschaltung und Weitergabe zur Vermittlung an die MO GmbH.

Jedoch in diesem Zeitraum setzte die Krankheit (schwere Altersdemenz) bei Frau H ein. Frau Mag. K F wurde als Sachwalterin eingesetzt. Frau Mag. F bzw. die Tochter von Frau H versuchten nach wie vor vergeblich diese Halle zu vermieten. Die Hallenvermietung ist leider bisher durch die Versagung einer Genehmigung des Standortes durch den Magistrat der Stadt W gescheitert.

Da sich die Beendigung der Vermietung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, sind die Verluste aus der Vermietung für die Jahre 2001, 2002 und 2003 anzuerkennen.“

Mit 12. Februar 2008 übermittelte die Berufungswerberin die Kopie eines Mietvertrages vom 12. Mai 2003 zwischen der Berufungswerberin und der Fa. M (vertreten durch den Masseverwalter). Beginn der Vermietung lt. diesem Vertrag mit 15. April 2003.

Weiters übermittelte sie die Rechnung der Fa. P GesmbH & Co KG vom 4. Juli 2002 über die Flachdachsanierung über insgesamt 16.324,97 €.

Mit 18. Februar 2008 wurde das „Neurologische und psychiatrische Gutachten“ vom 22. November 2006 von Univ. Prof. Dr. DE über die Berufungswerberin vorgelegt, worin zusammenfassend der Gutachter zu dem Ergebnis kommt, dass bei der Berufungswerberin eine mittelgradige Demenz besteht. Es sei sehr wahrscheinlich, dass es sich um eine langsam fortschreitende Demenz bei degenerativer Hirnerkrankung, sehr wahrscheinlich Alzheimer`sche Erkrankung handle. Unabhängig davon, worauf die Demenz zurückzuführen sei, habe diese ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nicht in der Lage sei, eigene Angelegenheiten verantwortungsvoll zu erledigen.

Mit **Schreiben vom 20. Februar 2008** ersuchte das Finanzamt um Beantwortung folgender Fragen:

„In den Jahren 1995 bis 2003 wurde ein Gesamtverlust aus Hallenvermietung Adr , PLZ W in der Höhe von € 62 472,43 erklärt, in den Jahren 1998 bis 2002 wurden keinerlei Einnahmen aus Hallenvermietung Adr , PLZ W erzielt, wobei steuerlich Liebhaberei erst ab 2001 bis 2003 beurteilt wurde.

In der Berufung vom 23.1.2008 wurde bekannt gegeben, dass durch Inseratschaltung und Weitergabe zur Vermittlung an die MO GmbH nach Kündigung des Mietvertrages am 30.4.2004 weiterhin versucht wurde die Halle zu vermieten.

Liebhaberei ist anzunehmen, da in einem absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtüberschuss nicht zu erzielen ist. Um Nachweis der Vermietungsabsicht 1998 bis 2003 (Belege, Anzeigen,...) und Stellungnahme der Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum wird ersucht.

Sollten Sie keinen Nachweis erbringen, kann die Berufung nicht positiv erledigt werden.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2008** führte der Steuerberater der Berufungswerberin aus:

„Die Vermietung der Halle sei von Frau H stets als eine auf Einnahmenüberschuss gerichtete Tätigkeit betrieben worden. Dazu gehört aber auch, dass bestimmte Erhaltungsarbeiten durchzuführen waren, um den Substanzwert zu erhalten.

Nach Kündigung des Mietvertrages wurde weiterhin versucht die Halle zu vermieten. Aber leider ist es Frau H bzw. danach der Sachwalterin von Frau H , Frau Mag. F , trotz bisheriger intensivster Bemühungen (siehe Schreiben IT GmbH, Mundpropaganda und Aufstellung mehrere Tafel "Halle zu vermieten") nicht gelungen einen Mieter zu finden.

Gegen das Vorliegen von Liebhaberei bei der Vermietung spreche vor allem, wenn - wie im vorliegenden Fall - widrige Umstände die Erzielung der prognostizierten Einnahmen nichtzulassen.

Durch die schwere Krankheit ist Frau H selbst nicht mehr in der Lage geeignete Mieter zu finden. Durch diese Krankheit gingen sämtliche Freunde und Kontakte, die bisher aufgebaut wurden verloren. Aber gerade jetzt wären diese Kontakte dringend notwendig um diese Halle zu vermieten. Bei einem Mietobjekt, welches durch die Lage, durch entstehende Lärmbelästigung bei der Zu- und Abfahrt bzw. bei Ladetätigkeiten gegeben ist, wäre die Eigeninitiative Voraussetzung bzw. das Wichtigste damit neue Interessenten akquiriert werden.

Wegen der Krankheit wurde eine Sachwalterin eingesetzt, jedoch kann sich Frau Mag. K F nicht ausschließlich um die Vermietungseinkünfte von Frau H kümmern. Die Absicht der Hallenvermietung wird auch in dem eingeschränkten Maß ihrer zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Zeit als Sachwalterin für Frau H veranlasst. Auf Grund ihrer fortgeschrittenen Alzheimerkrankheit muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn aus der Vermietung kein gesamtpositives Ergebnis vorliegt.“

Der Vorhaltsbeantwortung lag ein Schreiben der IT vom 15. März 2008 mit folgendem Inhalt bei:

„Sehr geehrte Frau F ,

wie bei unserer gemeinsamen Begehung mit Fr. H bereits mündlich mitgeteilt, wird die Neuvermietung der im Eigentum von Frau E H stehenden Halle in W , Adr , wieder sehr schwierig werden.

Dies liegt - wie bekannt - im Wesentlichen an der stark eingeschränkten Zufahrtsmöglichkeit über die "sehr sensible" Zufahrt durch das Wohngebiet an der (Str) sowie die üblicherweise bei einem Lagerbetrieb entstehende Lärmentwicklung, die natürlich nicht zur Gänze zu unterbinden ist.

Ich habe im Jahre 2003 nach langwierigen Versuchen einen Mieter finden können, welcher eine monatliche Nettomiete von € 500,-- bezahlt hat, derzeit ist die Nachfrage nach derartigen Liegenschaften ebenfalls sehr gering und habe ich auch keine konkrete Anfrage dafür.“

In einer weiteren **Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2008** teilte der Steuerberater der Berufungswerberin mit, dass nach Kündigung des Mietvertrages vom 19. März 2004 zum 30. April 2004 es keine Inseratschaltung mehr gegeben habe. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei die Berufungswerberin aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage gewesen solche Tätigkeiten durchzuführen oder in Auftrag zu geben. Eine schriftliche Versagung einer Genehmigung des Standortes durch den Magistrat W habe es nicht gegeben. Ein Unternehmer habe Interesse an der Anmietung des Objektes gezeigt. Da er jedoch später kein Interesse mehr gezeigt habe, sei es zu keiner schriftlichen Anfrage beim Magistrat W gekommen. Die Einholung dieser Auskunft beim Magistrat sei vor 2003 erfolgt.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2009** abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt an:

„Die Einkunftsquelle ist danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussichten hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen. Die

Absicht einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Liebhabelei ist bei der großen Vermietung dann anzunehmen, wenn die entgeltliche Gebäudeüberlassung bisher einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen ergeben hat und keine strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt wurden oder diese nicht zu einer Ergebnisverbesserung führen.

Zeigt die Planungs/Kalkulationsrechnung eine Einkunftsquelle, so hat im Bereich der großen Vermietung eine "Jahr-zu-Jahr" Beurteilung zu erfolgen. Liebhabelei ist ab jenem Jahr anzunehmen, ab welchem zu erkennen ist, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum nicht mehr zu erwarten ist.

In den Berufungsjahren wurden ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erklärt. Es wurden nach Auszug des Mieters laut eigenen Angaben keine Werbemaßnahmen (Inserate etc.) mehr gesetzt.

Da das Gebäude nach eigenen Angaben äußerst schwer vermietbar ist und auch seit 2004 keine (oder nur unbedeutende) Einnahmen erzielt wurden, war auf Liebhabelei zu entscheiden."

Mit **Schriftsatz vom 19. Juni 2009** beantragte die Sachwalterin der **Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz**. Ergänzend zur Berufung führte sie im Wesentlichen aus:

„Für Frau E H , geb. 1924 bin ich zum Vereinssachwalter bestellt. Bestellungsbeschluss des BG W vom 29. März 2007.

Hier möchte ich noch ergänzen, dass Frau E H wegen Verdacht auf Alzheimer'scher Erkrankung am 29.03.2007 unter Sachwalterschaft gestellt wurde.

Diese Krankheit war zu diesem Zeitpunkt bereits soweit fortgeschritten, dass Frau H nicht mehr in der Lage war eigene Angelegenheiten verantwortungsvoll zu erledigen. Von den Medizinerinnen wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass der Beginn dieser Erkrankung bereits Jahre vorher in Erscheinung tritt.

Frau H war daher schon lange vor der Feststellung der Liebhabelei (Vermietung u. Verpachtung) aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr selbsttätig in der Lage die Halle weiter zu vermieten.

Weiters wurden Interessenten an der Anmietung (Gewerbetreibende), welche durch ihre Tätigkeit laufend Lärm entwickeln und eine gutmögliche Zufahrt zur Halle brauchen vom Magistrat W blockiert."

Mit **Vorlagebericht vom 20. Juli 2009** legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs. 2 leg. cit. normiert:

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Liebhabereiverordnung:

Die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 358/1997 (im folgenden abgekürzt LVO) unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1), das sind solche Betätigungen, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen.

Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2) liegen hingegen dann vor, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

§ 2 Abs. 2 der LVO bestimmt:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne 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 Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird"

Die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 358/1997, normiert betreffend entgeltlicher Gebäudeüberlassung durch "große Vermietung in § 2 Abs. 3 Folgendes:

Abs. 2 (gemeint "Anlaufzeitraum") gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist, in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn

oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 8 der zitierten Verordnung normiert in dessen Abs. 3:

... und § 2 Abs. 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Gebäudeüberlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubarer Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

Doralt führt dazu im Kommentar zum EStG 1988, 8. Auflage, unter Tz 522 f zu § 2 unter der Überschrift "Rechtslage bei vor 14.11.1997 begonnenen großen Vermietungen" Folgendes aus:

"Bei Vermietungen, die vor der Änderung der LVO durch BGBl II 1997/358 begonnen wurden, war bei der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) geplant war, sich in einem "angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen üblichen Kalkulationszeitraum" verhielt (Pkt. 12 .2. LiebErI). Hinsichtlich der Zeitrelation bestand keine exakte zeitliche Vorgabe, sie war dann "angemessen", wenn innerhalb des" üblichen Kalkulationszeitraumes" voraussichtlich ein Gesamtüberschuss zu erwarten war oder sich nur infolge von Unwägbarkeiten (vgl. Tz 365ff) nicht ergab. Im Gegensatz zu einer Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bestand keine Option, die ab 14. November 1997 geltende Rechtslage für früher begonnene große Vermietungen anwendbar zu machen.

Als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassung galten nach der Verwaltungspraxis" höchstens 35 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (ohne Deckung in der Judikatur). Diesem Zeitraum lag nach dem Liebhabereierlass eine aus dem Tatbestandsmerkmal des üblichen Kalkulationszeitraumes abzuleitende "übliche Eigenkapitalausstattung" zugrunde.

Diese Rechtsansicht erachtet die Verwaltungspraxis für vor dem 14. November 1997 begonnene große Vermietungen durch Miteinbeziehung in die Liebhabereirichtlinien weiterhin für maßgeblich (vgl. die dortigen Ausführungen nach Pkt. 12.6.). Damit steht sie in Widerspruch zur Rechtsprechung, wonach vor der Novelle der LVO der maßgebliche absehbare Zeitraum bei "großer" und "kleiner" Vermietung gleich lang und überdies in Orientierung an die übliche Rückzahlung von Immobiliendarlehen ca. 20 Jahre und somit deutlich kürzer als 35 Jahre war (Erkenntnis des VwGH v. 28.März 2000, 98/14/0217, 2000, 512; Zorn ,ÖStZ 1996, 417 ff).

Die Vermietung wurde im gegenständlichen Fall nach der Aktenlage im Jahr 1995 - also vor dem maßgeblichen Stichtag 14. November 1997 - begonnen.

Somit ist hinsichtlich der **berufungsgegenständlichen Jahre 2001 bis 2003** nach wie vor die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28. 03. 2000, 98/14/0217) sowie die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 maßgeblich. Die Liebhabereiverordnung idF 1997, BGBl 1997/358, ist daher im gegenständlichen Berufungsfall (25 Jahre bzw. 28 Jahre hinsichtlich großer Vermietung) nicht anzuwenden.

In der RZ 500 zu § 2 LVO des angeführten Kommentars von Doralt findet sich auf S. 169 Folgendes:

"Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erwirtschaftbar sein muss (absehbarer Zeitraum lt. § 2 Abs. 3 bzw. Abs. 4 LVO; überschaubarer Zeitraum lt. LVO 1990; in der Literatur auch als Totalüberschuss bezeichnet) wird seither in ständiger Rechtsprechung mit ca. 20 Jahren angenommen (z.B VwGH 27.04.2000, 99/15/0012, nach VwGH 30.01.2003, 99/15/0040, 2003, 406, ist ein Zeitraum von 22 Jahren zu lange).

Wendet man diese Grundsätze unter Berücksichtigung der Ergebnisse insbesondere des Vorhalteverfahrens und den diversen Stellungnahmen der Berufungswerberin auf den vorliegenden Fall an, ergibt sich folgendes Sachverhalt:

Beim gegenständlichen Vermietungsobjekt in PLZ W Adr handelte es sich um ein Halle.

Nach der Aktenlage wurde bisher in den Jahren 1995 bis 2003 ein Gesamtverlust von 62.472,43 € erzielt. Seit dem Jahr 2000 wurden keine Einnahmen aus der Vermietung erklärt.

In den Jahren 2001 und 2002 konnte die Halle nicht vermietet werden, da das Dach undicht war.

Mit der Fa. M wurde ein Mietvertrag beginnend ab 15. April 2003 abgeschlossen, wobei ein monatlicher Mietzins von 500 € zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart wurde. Die Mieterin ging in Konkurs und der Masseverwalter beendete mit 30. April 2004 gekündigt.

Lt. Prognoserechnung vom 10. Juni 2005 wird für den Zeitraum 2005 bis 2013 ein Gesamtgewinn von 11.355,37 € vorhergesagt. Tatsächlich wurden bisher in den Folgejahren keine Einnahmen erzielt.

Zur rechtlichen Beurteilung ist zu sagen, dass es sich bei gegenständlichen Fall um eine entgeltlichen Gebäudeüberlassung ("große Vermietung ") handelt.

Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung jedenfalls um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 handelt, ist das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss (Kalkulationszeitraum), entspricht nach der Rechtsprechung des VwGH - außerhalb des Anwendungsbereiches der LVO BGBl Nr. 1997/358 - dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg.cit.(vgl. VwGH 24. 09.1996, 93/13/0241, und 29. 02. 2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den VwGH, dass dieser Zeitraum absehbar ist. Als absehbarer Zeitraum wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 03. 07.1996, 93/13/0241, bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dies kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **mit rund 20 Jahren angenommen werden**.

Der Zeitraum von 20 Jahren ist ab Beginn der Betätigung 1995 zu berechnen. Von 1995 bis 2003 wurde ein Verlust von 62.472,43 € erzielt; auch unter Einbeziehung der Prognose für den Zeitraum 2005 bis 2013 ergibt sich ein Gesamtverlust von 51.117,06 €.

Tatsächlich wurden die prognostizierten Ergebnisse jedoch nie erreicht, da es bisher nicht gelang die Halle zu vermieten und Einnahmen zu erzielen. Auch in den Jahren bis 1999, als die Halle noch vermietet war, wurde nur im Jahr 1996 ein Einnahmenüberschuss erklärt.

Es ist somit sogar bei Erreichen der Prognoseziele davon auszugehen, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht erreicht werden kann.

Kann die Gesamtüberschusserzielung innerhalb des „absehbaren Zeitraums“ nicht erreicht oder anhand einer plausiblen Prognoserechnung dargestellt werden, ist die Vermietungstätigkeit von vornherein als steuerrechtlich unbeachtliche Liebhabereitigkeit zu qualifizieren.

Die Berufung ist daher schon allein aus diesem Grund abzuweisen.

Der Fall wäre auch nicht anders zu sehen, wenn eine Änderung der Bewirtschaftungsart ab dem Jahr 2001 angenommen (es jedoch keine objektiven Hinweise gibt, dass die Vermietung der Halle auf eine wirtschaftlich völlig andere Art und Weise erfolgen würde) und die Länge des „absehbaren Zeitraumes“, in dem ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss, mit 25 Jahren (wie es das Finanzamt getan hat) angenommen wird.

Dann würde sich für den Zeitraum 2001 bis 2003 ein Verlust von -26.949,37 € ergeben; unter Einbeziehung der Ergebnisse der Prognose bis 2013 ergibt sich ein Verlust von 15.594 €. Und unter Berücksichtigung eines jährlichen Einnahmenüberschusses von 2.847,53 € für die Folgejahre ergäbe sich im Jahr 2019, also im 19ten Jahr ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Tatsächlich wurde die Prognose jedoch in jeder Hinsicht verfehlt.

Die tatsächlichen Ergebnisse aus der Vermietung weichen im gegenständlichen Fall deutlich vom prognostizierten Ergebnis ab. In diesem Fall ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 LVO der ursprüngliche Plan eingehalten werden könne.

Als Grund für die Prognoseverfehlung und die mangelnden Einnahmen wird **die schwere Vermietbarkeit** der Halle auf Grund ihrer Lage (stark eingeschränkte Zufahrtsmöglichkeit durch Wohngebiet, Lärmentwicklung durch Lagerbetrieb) angeführt, was als unvorhersehbares oder unabwendbares Ereignis (Unwägbarkeit) von der Berufungswerberin angesehen wird.

Dazu ist anzumerken:

Wird die Prognose nur aufgrund unvorhersehbarer oder unabwendbarer Ereignisse verfehlt, spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei.

Liebhaberei ist jedoch nur dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert (Erkenntnis des VwGH v.16. 01. 2007, 2003/14/0022, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 2 Abs. 2 u. § 2 Abs. 3 EStG 1988). Auch wenn unvorhersehbar eingetretene Ereignisse (z.B. Zahlungsunfähigkeit des Mieters) grundsätzlich nicht gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen, ist im vorliegenden Fall Folgendes zu berücksichtigen:

In den Jahren 2001 und 2002 konnte die Halle nicht vermietet werden, da das Dach undicht war. Wenn das Dach über zwei Jahre lang nicht repariert wird und dadurch die Vermietbarkeit nicht gegeben ist, kann nicht von einer nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten raschen Reaktion ausgegangen werden. Eine Beeinträchtigung durch die Alzheimer'sche Krankheit kann in den Jahren 2001 und 2002 nicht angenommen werden, wenn aus dem Akt hervorgeht, dass sie mit 19. Mai 2003 noch persönlich den Mietvertrag mit der Fa. M unterschrieben hat. Die Sachwalterin wurde auch erst mit Beschluss des Bezirksgerichtes W vom 29. März 2007 bestellt, sodass für die weit davor liegenden Zeiträume davon

ausgegangen werden muss, dass die Berufungswerberin jedenfalls fähig war entsprechend auf die Reparaturbedürftigkeit des Mietobjektes zu reagieren.

Wenn der Vermieter gegenüber sich abzeichnenden veränderten Verhältnissen (im konkreten Fall auf den Ausfall des Mieters ab dem Jahr 2000 (ab dem Jahr 2000 wurden keine Einnahmen erklärt) nicht entsprechend reagiert, nimmt er über Jahre hinweg Werbungskostenüberschüsse in Kauf oder begünstigt diese sogar.

Aus dem Schreiben des beauftragten Immobilienmaklers vom 15. März 2008 geht hervor, dass das Gebäude bzw. dessen ungünstige Lage selbst Ursache für die schwierige Vermietbarkeit ist.

Auch dass in den Folgejahren (die Suche nach Mietern wurde in dieser Zeit von Immobilienmaklern bzw. der Sachwalterin betrieben) keine Mieter für das Mietobjekt gefunden werden konnte, ist daher nicht auf allenfalls eingeschränkte Fähigkeiten der Berufungswerberin zurückzuführen. Das deutet auf die fehlende Vermietbarkeit des Geschäftslokales zu den bisherigen Bedingungen hin.

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 (vgl. Lang /Heinrich/Ryda, Finanz Journal 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28. März 2000, 98/14/0217).

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Erst die vorgelegten Überschussrechnungen rücken den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoseberechnung zu messen (vgl. VwGH 24. 03.1998, 93/14/0028)."

Alle diese Umstände zusammen führen daher zu dem Schluss, dass die vorgelegte Prognoserechnung völlig unberechtigt von viel zu optimistischen Annahmen ausgeht. Die in der Prognose angesetzten Einnahmen und insbesondere die angenommene durchgehende Vermietung von wenigstens 60% der Halle sind in Anbetracht der Lage und allenfalls zu erwartender Probleme wegen Lärmbelästigung als völlig unrealistisch anzusehen. Die Prognose kann daher nicht als Nachweis einer objektiven Ertragsfähigkeit der Halle durch diese Art und Weise der Bewirtschaftung angesehen werden.

Ist die Betätigung hingegen von vornherein oder nach den bisherigen Erfahrungen (Beobachtungen) überhaupt nicht objektiv ertragsfähig, so ist sie schon deshalb insgesamt Liebhaberei.

Linz, am 1. Dezember 2011