



UNABHÄNGIGER

FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

Schillerstraße 2
6800 Feldkirch

GZ. RV/0208-F/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Eugen Bertsch, 6800 Feldkirch, Mutterstraße 29a, vom 13. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. März 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bisheriges Verfahren, Sachverhalt

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 2002 und 2003 u.a. (negative) Einkünfte aus der Vermietung von Teilen eines Gebäudes sowie des dazugehörigen Vorplatzes, und zwar - 54.450,71 € im Jahr 2002 und - 41.570,65 € im Jahr 2003. Bei diesem Gebäude handelt es sich um ein Familienhaus, in dessen Untergeschoß eine Tischlerei untergebracht war. Der Berufungswerber hatte dieses Gebäude aus einer Verlassenschaft erworben und die ehemaligen Werkstätten im Untergeschoß des Gebäudes (140m²) sowie den Vorplatz ab dem Jahr 1995 an ein Unternehmen zur Lagerung von Waren um 120.000 S (8.720,74 €) im Jahr vermietet. Da der Berufungswerber die auf diesem Gebäude lastenden hohen Kredite sowie die daraus resultierenden Zinsen übernommen hatte, waren die Einkünfte in den Jahren 1995

bis 2001 deutlich negativ und wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von insgesamt -3.299.198 S (-239.762,07 €) erzielt. Dennoch wurde diese Vermietungstätigkeit vom Finanzamt zunächst steuerlich anerkannt. Denn der Berufungswerber hatte eine Prognoseerklärung über einen Kalkulationszeitraum von 36 Jahren (1995 bis 2030) vorgelegt, die nach 32 Jahren einen positiven Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auswies. Diese positive Prognose begründete er damit, dass von Anfang an geplant gewesen sei, die insgesamt 637m² umzubauen und zu Quadratmeterpreisen von mindestens 85,00 S (6,18 €) zu vermieten. Diesbezüglich gebe es bereits Vorverträge mit zukünftigen Mietern sowie mit der GN, die das Untergeschoss als Kindergarten verwenden wolle. Die Verluste in den Jahren 1995 bis 1999 seien deshalb entstanden, weil der geplante Umbau noch nicht durchgeführt worden sei.

Auch nach einer Betriebsprüfung die Jahre 1998 bis 2001 betreffend, bei der auch die gegenständliche Vermietungstätigkeit Gegenstand der Prüfung war, wurde die Vermietungstätigkeit noch anerkannt.

Im Zuge einer im Jahr 2006 durchgeführten Nachbescheidkontrolle die Jahre 2002 und 2003 betreffend versagte das Finanzamt dieser Vermietungstätigkeit allerdings die steuerliche Anerkennung, weil aufgrund der hohen Zinsbelastung innerhalb eines Zeitraumes von 35 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwartet werden könne. Der in der Prognoserechnung angekündigte Umbau sei bis dato noch nicht durchgeführt worden und würde außerdem zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart des Gebäudes führen, nach der neuerlich geprüft werden müsste, ob ab diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vorliege oder nicht. Die Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers sei daher als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen.

Gegen die diese Liebhabereibeurteilung aussprechenden Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 20. März 2006 erhob der Berufungswerber Berufung, die er wie folgt begründete: Wie bereits dem Prüfer während der Betriebsprüfung eingehend dargelegt worden sei, stammten die Einkünfte aus Vermietung aus einem Mietobjekt, dessen Gesamtbewirtschaftung von Anfang an klar festgelegt und geplant gewesen sei. Die Gesamtnutzung dieses Objekts habe sich entgegen der vorgelegten Prognoserechnung lediglich insoweit verändert, als die geplanten und in der Prognoserechnung enthaltenen Umbauarbeiten sich zeitlich verzögert hätten und voraussichtlich noch im Jahr 2006 in Angriff genommen werden könnten. Der Grund für die Verzögerung liege in Unstimmigkeiten mit der RN. Diese würden aller Voraussicht nach im Laufe des Jahres (2006) behoben werden. Die Unstimmigkeiten mit der Bank würden sich aber insoweit positiv auf die vorgelegte Prognoserechnung auswirken, als bedeutend weniger laufende Zinsen belastet würden. Andererseits stünden den gegenüber der Prognoserechnung fehlenden Mieteinnahmen auch

noch keine Finanzierungszinsen aus dem Umbau entgegen. Folglich ergebe sich bereits für das Jahr 2004 ein Einnahmenüberschuss. Dies gelte aller Voraussicht nach ebenfalls für die Jahre 2005 und 2006. Zudem sei im Vergleich zum Zeitpunkt der vorgelegten Prognoserechnung das Zinsniveau bedeutend gesunken, sodass nach dem erfolgten Umbau zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden müsse. Aus diesen Gründen stelle die in Rede stehende Vermietung eine Einkunftsquelle dar.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2006 als unbegründet ab, die es zusammengefasst wie folgt begründete: Es sei unbestritten, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietung um eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung iSd § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) handle. In diesem Falle müsse die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar sein. Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO handle, sei das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant sei, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse, könne nach der Rechtsprechung mit ca. 20 Jahren, nach der Verwaltungspraxis bei Vermietungen, die vor dem 14.11.1997 begonnen wurden, aber längstens mit 35 Jahren angenommen werden. So wie die Vermietung derzeit betrieben werde, könne auch nach Ablauf von 35 Jahren kein positiver Gesamtüberschuss erzielt werden. Denn selbst wenn von nun an nur noch Einnahmenüberschüsse iHv ca. 4.000 S (290,69 €) pro Jahr erwirtschaftet würden, könne erst nach 94 Jahren mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden. Nicht außer Acht gelassen werden dürfe auch, dass laut vorliegender Prognoserechnung und auch nach den Berufungsausführungen ein Umbau der Werkstätte (140m²) in ein Mehrfamilienhaus (637m²) geplant sei. Ergreife ein Steuerpflichtiger bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO Maßnahmen, so sei danach zu differenzieren, ob es sich um sog. strukturverbessernde Maßnahmen (wie z.B. eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, bauliche Maßnahmen zur Verbesserung der Vermietbarkeit, Verbesserung der Auslastung, Veräußerung einzelner Wohnungen...) oder um Maßnahmen handle, die die zu beurteilende Betätigung derart veränderten, dass von einer neuen Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO gesprochen werden müsse (Änderung der Bewirtschaftung). Von strukturverbessernden Maßnahmen könne im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden, da der geplante gänzliche Umbau der Werkstätte in ein Mehrfamilienhaus viel weitreichender sei als nur stukturverbessernd. In der geplanten wesentlichen Erweiterung der Vermietung und dem Wechsel von der Vermietung von Werkstätten zur Vermietung von Wohnungen in ein Mehrfamilienwohnhaus sei vielmehr ein Neubeginn einer Betätigung zu

sehen, die neuerlich auf die Einkunftsquelleneigenschaft geprüft werden müsse. Eine Änderung der Bewirtschaftung könne nur für die Zukunft wirken, führe aber nicht dazu, dass bereits abgelaufene Zeiträume neuerlich zu beurteilen seien.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob in der gegenständlichen Vermietung eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle oder eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung zu sehen ist. Diese Frage ist nach der Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 (in der Folge kurz: LVO) zu beurteilen. Diese unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.) und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.).

Betätigungen, für die die Einkunftsquellenvermutung gilt, sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen. Voraussetzung ist, dass diese 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.

Die gegenständlich zu beurteilende Vermietungstätigkeit ist unstrittig als Tätigkeit, für die die Einkunftsquellenvermutung gilt, einzustufen. Fallen bei einer derartigen Betätigung Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen (sog. Kriterienprüfung, § 2 Abs. 1 LVO):

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen und Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Im Falle der Vermietung eines Gebäudes ist das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen (§ 2 Abs. 3 LVO). Bezüglich des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung BGBl. 1997/358 kein Unterschied zwischen dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg. cit. und dem "üblichen Kalkulationszeitraum" nach § 2 Abs. 3 leg. cit. mehr zu machen (vgl. VwGH 24.9.1996, 93/13/0241 und 29.2.2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den Verwaltungsgerichtshof, dass dieser Zeitraum absehbar ist. Als absehbarer Zeitraum wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl bei Vermietungstätigkeiten nach Abs. 1 als auch nach Abs. 2 eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dieser Zeitraum ist mit rund 20 Jahren anzunehmen (vgl. auch VwGH 19.2.2000, 97/15/0166; 20.9.2006, 2005/14/0093 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, mit weiteren Nachweisen).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind folgende Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen:

- zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84).

Große Aussage hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch deren Gegenüberstellung mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Das bedeutet nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt einer

Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Der Berufungswerber hat zum Nachweis der Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietung eine Prognoserechnung für einen Zeitraum von 36 Jahren (1995 bis 2030) vorgelegt, die nach 32 Jahre einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aufwies. Hiezu ist zunächst zu sagen, dass ein derartig langer Prognosezeitraum bei einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung nicht zur Anwendung gelangt. Vielmehr ist als „üblicher Kalkulationszeitraum“ außerhalb des Anwendungsbereiches der LVO 1993/33 idF BGBl. II 358/1997 ein Zeitraum von ca. 20 Jahren heranzuziehen (siehe vorhin). Nach zwanzig Jahren wäre aber das Gesamtergebnis auch nach der Prognoserechnung mit - 4.889.203 S (-355.312,24 €) noch deutlich negativ. Zudem setzt das positive Gesamtergebnis der Prognoserechnung einen Umbau sowie eine damit verbundene Änderung der Bewirtschaftung des Gebäudes ab dem Jahr 2002 voraus, die tatsächlich aber nicht erfolgt sind. Auch wenn dem Berufungswerber zuzugestehen ist, dass diese Maßnahmen von Anfang an beabsichtigt und in manchen Bereichen auch schon konkret geplant waren, bleibt doch die Tatsache bestehen, dass diese eben nicht durchgeführt wurden und das prognostizierte Ergebnis nicht eingetreten ist. Ein Ausbleiben des prognostizierten Ergebnisses wäre aber nur dann unschädlich, wenn dieses aufgrund unvorhersehbarer Ereignisse ausgeblieben wäre. Von einem unvorhersehbaren Ereignis kann in gegenständlichem Fall aber nicht gesprochen werden. Der vom Berufungswerber angegebene Grund - Differenzen mit seiner Bank - liegt durchaus im Risikobereich eines Unternehmers und ist als typisches Betätigungsrisiko einzustufen. Die Prognoserechnung ist daher bereits aus diesen Gründen nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers nachzuweisen.

Da der beabsichtigte Umbau des Gebäudes ausgeblieben ist, liegt auch keine Änderung der Bewirtschaftung vor, wie das Finanzamt noch in der Berufungsvorentscheidung angenommen hat. Gegenstand der Liebhabereibeurteilung ist vielmehr die tatsächlich durchgeführte Vermietung des Untergeschoßes des Gebäudes sowie des Vorplatzes an Unternehmen zur Lagerung von Waren. Zur Beurteilung dieser Frage sind die bisherigen tatsächlich erzielten Ergebnissen sowie die in Zukunft erwarteten Erträge heranzuziehen.

Diese Prüfung führt aus nachstehenden Gründen zur Beurteilung der in Rede stehenden Vermietung als Liebhabereibetätigung:

Der Berufungswerber hat in den Jahren 1995 bis 2003 einen Gesamtverlust iHv -376.670,59 € erzielt. Noch im Jahr 2004 war das Ergebnis mit -3.023,81 € (2004) knapp negativ. Im Jahr 2005 wurde hingegen ein positives Jahresergebnis erzielt (25.907 €). Dieses nur geringfügig negative (2004) bzw. positive Ergebnis (2005) war einerseits auf die vom Berufungswerber angesprochenen Differenzen mit seiner Bank zurückzuführen, aufgrund derer es im Jahr 2004

zu einer nur geringen und im Jahr 2005 zu gar keiner Zinsvorschreibung kam, andererseits auf eine Intensivierung der Vermietung ab dem Jahr 2005 (es wurden weitere Teile des Gebäudes an die HI vermietet). Die Differenzen mit der Bank wurden durch einen im Jahr 2006 geschlossenen Vergleich, mit dem vereinbart wurde, dass mit einer Zahlung eines Pauschalbetrages von 285.000 € sämtliche Ansprüche der Bank abgegolten würden, behoben. Gleichzeitig nahm der Berufungswerber einen neuen Kredit bei der HI über einen Betrag in Höhe von 250.000 € und einer Verzinsung von 3% auf.

Die außerplanmäßige Tilgung der Bankverbindlichkeiten bzw. Umschuldung auf einen neuen Kredit ist ebenso wie die Intensivierung der Vermietung ab dem Jahr 2005 als strukturverbessernde Maßnahme iSd § 2 Abs. 1 LVO einzustufen, die nicht zu einer Änderung der Betätigung führt. Es sind daher für die Frage der Liebhaberei die gesamten bisherigen Ergebnisse mit zu berücksichtigen. Auch eine strukturverbessernde Maßnahme vermag die Liebhabereibeurteilung einer Betätigung aber nur dann zu verhindern, wenn damit innerhalb des jeweils geltenden Kalkulationszeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielt wird. Nach Aussage des Berufungswerbers (Aktenvermerk vom 10. August 2007) ist mit einer Vermietung in der bisherigen Form bis zum Jahr 2013 und dabei aufgrund der niedrigeren Verzinsung des neuen Kredites mit einem jährlichen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zwischen 20.000 € und 21.000 € ab dem Jahr 2006 zu rechnen. Auch wenn man diesen Angaben ohne nähere Prüfung folgte, ergäbe sich damit am Ende des Jahres 2013 ein Gesamtverlust in Höhe von -185.787,40 € und auch nach einem Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren (bei einer angenommenen Weitervermietung in dieser Form und einer Hochrechnung auf das Jahr 2015) läge immer noch ein deutlich negatives Gesamtergebnis von mindestens -138.647 € vor. Selbst nach einem Beobachtungszeitraum von 25 Jahren, wie ihn § 2 Abs. 3 LVO für Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 LVO, die nach dem 13. November 1997 begonnen wurden, vorsieht (und welcher im vorliegenden Fall daher nicht zur Anwendung gelangt), wäre auch bei Einnahmenüberschüssen in dieser Höhe das Gesamtergebnis mit mindestens -38.787 € immer noch negativ.

Die berufungsgegenständliche Vermietungstätigkeit ist daher trotz der strukturverbessernden Maßnahmen der außerplanmäßigen Tilgung der Fremdmittel bzw. deren Umschuldung auf einen neuen günstigeren Kredit und der Intensivierung der Vermietungstätigkeit aufgrund des negativen Gesamtergebnisses innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes von ca. zwanzig Jahren dennoch insgesamt als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 18. September 2007