

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch ÖBUG Dr. Nikolaus Wirtschaftstreuhand KG Steuerberatungsgesellschaft, St.-Veit-Gasse 8, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 23. Jänner 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 20. Dezember 2011 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 2008 und vom 11. Jänner 2012 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf.“) erwarb mit Kaufvertrag vom 22. Juni 1995 ein bebautes Grundstück (zum Zweck der Vermietung) zu einem Kaufpreis iHv ATS 2.000.000,00,--. Bis 1999 wurde das Gebäude saniert. Das Gebäude (Erdgeschoß, erster Stock und Dachgeschoß) beinhaltete insgesamt acht Wohneinheiten.

Eine Wohnung wurde im Zeitraum vom 28. September 2000 bis zum 15. November 2001 vermietet. Weitere Mieteinnahmen wurden bis zum Ende des streitgegenständlichen Zeitraums nicht erzielt.

Die Bf. erteilte im Jahr 2002 einem Maklerunternehmen den Auftrag, das bebaute Grundstück für die Bf. zu verkaufen oder zu vermieten. Dieser Auftrag wurde im November 2003 gekündigt. Von 2005 bis Mitte 2007 bestand ein mündlicher Vermittlungsvertrag. Am 27. Juni 2007 erteilte die Bf. einen Vermittlungsvertrag zum Verkauf der Liegenschaft. Mit Kaufvertrag vom 12. Juni 2012 veräußerte die Bf. das bebaute Grundstück um EUR 170.000,00,--.

Für den Zeitraum 2001 bis 2007 wurde bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei stellte der Prüfer im Zuge einer "Betriebsbesichtigung" am 9. Juni 2009 fest, dass von den sieben verfügbaren Wohneinheiten nur eine einzige sofort beziehbar sei. Die restlichen Wohnungen hätten erst fertig gestellt werden müssen. Der Prüfer verwies darauf, dass über einen Zeitraum von nunmehr 13 Jahren keine gewinnversprechende Vermietung habe erreicht werden können (bisher bloß eine einzige Mieterin). Zumindest ab der Einschaltung der Maklerbüros habe auch eine Verkaufsabsicht bestanden. Seither habe die Bf. die Vermietung des Objekts nicht mehr in einer Weise angestrebt, wie es von einem ordentlichen Vermieter zu erwarten gewesen wäre. Die Absicht, aus der "großen Vermietung" Gewinne zu erzielen, sei daher ernsthaft anzuzweifeln. Es müsse sohin einkommensteuerlich von Liebhaberei ausgegangen werden. Ab 2008 sei nach Ansicht des Prüfers überhaupt eine "Betriebsaufgabe" anzunehmen, da die Bemühungen der Bf. nur noch auf den Verkauf der Liegenschaft abgezielt hätten.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2007 brachte die Bf. beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz Berufung ein. Die Bf. brachte im Wesentlichen vor, sie habe zu Beginn ihrer Vermietungstätigkeit jedenfalls von der Erzielung eines Gesamtüberschusses ausgehen können. Sie habe mit einer Nettomiete von EUR 5,00,-- pro Quadratmeter und Monat gerechnet, was bei einer Nutzfläche von 492 m² eine Monatsmiete von rund EUR 2.500,00,-- habe erwarten lassen. Solcherart hätten unter der Annahme einer Auslastung von 80% Jahresnettoeinnahmen von EUR 20.000,-- prognostiziert werden können (EUR 2.500,00,-- x 12 x 80%). Daher habe die Bf. von der Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses in deutlich weniger als 25 Jahren ausgehen können. Die jährlichen Bewirtschaftungskosten lägen bei rund EUR 7.000,00,--. Zähle man laufende Instandhaltungsaufwendungen von rund EUR 3.000,00,-- hinzu, so ergebe sich ab einer "Vollvermietung" ein jährlicher Überschuss von rund EUR 10.000,00,--, der jedenfalls geeignet sei, binnen einiger Jahre die "Anlaufverluste" der Zeit bis zum Abschluss der Renovierung zu kompensieren.

In Folge wies der unabhängige Finanzsenat die Berufung mit der Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2011, RV/2141-W/11, als unbegründet ab. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass die Bf. die Vermietungstätigkeit zu Beginn des Streitzeitraumes 2001 bereits mehrere Jahre ausgeübt (Anlaufzeitraum ab 1995) und bis zu diesem Zeitpunkt jährlich nur Verluste erzielt habe. Im Zeitraum von 2000 bis 2007 habe die Summe der Verluste EUR 58.105,23,-- betragen. Im gesamten Zeitraum

habe die Bf. lediglich eine (einzige) Mieterin gehabt, welche Mietzahlungen geleistet habe. Angesichts dieser Umstände sei bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit erkennbar gewesen, dass die Betätigung bei der gegebenen Wirtschaftsführung objektiv gesehen nicht erfolbringend sein könne. Die Prognose der Bf., die in ihrer Eingabe vom 27. September 2010 dargestellt werde, weise jährliche Mieteinnahmen von EUR 20.000,00,-- unter der Annahme einer 80%igen Auslastung beginnend mit dem Jahre 2011 aus. In der Eingabe der Bf. vom 27. September 2007 – also kurz vor Beginn der Betriebsprüfung – seien die zukünftigen Mieteinnahmen allerdings nur mit rund EUR 1.000,00,-- pro Monat angenommen worden. Die von der Bf. in der Berufung auf der Basis von Jahreseinnahmen in Höhe von EUR 20.000,00,-- vorgenommene Prognose erscheine in Anbetracht der bisher zur Gänze fehlenden Mieteinnahmen jedenfalls als unrealistisch. Die von der Bf. angesetzten Einnahmen seien auch angesichts der fehlenden Ausstattung der Wohnungen und der bisherigen fehlenden Mieteinnahmen nicht nachvollziehbar. Die Bf. schätze die Aufwendungen für die Fertigstellung der Wohnungsausstattung mit EUR 40.000,00,--; dies führe zu zusätzlichen Abschreibungen. Im Hinblick auf die bisher fast zur Gänze fehlenden Einnahmen und die nicht durchgeführten Verbesserungen ergebe sich erstmals im Jahr 2025 (nach 30 Jahren) ein Gesamt-Einnahmenüberschuss. Diese Annahme sei in Anbetracht der bisher zur Gänze fehlenden Mieteinnahmen realistisch. Eine Angemessenheit der Zeitrelation liege damit nicht vor. Im Ergebnis könne dem Finanzamt nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn es die Vermietungstätigkeit nicht als steuerlich zu berücksichtigende Einkunftsquelle, sondern als Liebhaberei gewertet habe.

Gegen den abweisenden Bescheid des unabhängigen Finanzsenats erhob die Bf. beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2013, 2011/15/0182, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung sei eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose seien aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar seien. Bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose habe die belangte Behörde auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt hätten, Bedacht zu nehmen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden solle, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum diene der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 19. März 2013, 2010/15/0106, und vom 24. März 1998, 93/14/0028, ausgeführt habe, sei das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt seien, in diesem Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedürfe eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen

die Richtigkeit der – auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten – Prognose zu prüfen sei (vgl. auch VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, Slg 8056/F). Der belangten Behörde könne daher nicht entgegen getreten werden, wenn sie der Beurteilung der Prognoserechnung bzw. der Anpassung der Prognoserechnung Informationen zugrunde gelegt habe, die sich in den ersten Jahren der Vermietung ergeben hätten. Auf der Grundlage dieser tatsächlichen Umstände habe die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass die Vermietung in der von der Bf. gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet sei, einen Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften. Zwar spreche die Bf. in der Beschwerde – wie bereits im Verwaltungsverfahren – von einer "Vollauslastung" des Gebäudes bzw. einer Vermietung im Ausmaß von zumindest 80 %. Allerdings sei eine solche Auslastung niemals auch nur annäherungsweise erreicht worden. Die Bf. zeige auch in keiner Weise auf, aufgrund welcher Umstände mit einer derartigen Auslastung jemals ernsthaft zu rechnen gewesen sein sollte. Die Beschwerde erweise sich sohin als unbegründet und sei daher abzuweisen.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2011 setzte die belangte Behörde, das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, die Einkommensteuer für das Jahr 2008 und mit Bescheid vom 11. Jänner 2012 die Einkommensteuer für das Jahr 2009 vorläufig fest. In der Begründung zu beiden Bescheiden wies sie darauf hin, dass die Besteuerungsgrundlagen mangels Abgabe von Steuererklärungen nach § 184 BAO geschätzt worden seien.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) und legte dieser Steuererklärungen für die betroffenen Jahre bei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 1. März 2012 wurden die Bescheide abgeändert. In der Begründung führte die belangte Behörde mit Hinweis insbesondere auf die og. Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 10. Oktober 2011 aus, dass die Vermietungstätigkeit betreffend das gegenständliche bebaute Grundstück keine Einkunftsquelle darstelle, sondern als Liebhaberei zu werten sei.

Dagegen wandte sich der als „Berufung“ bezeichnete Vorlageantrag der Bf., in welchem begründend auf die zu diesem Zeitpunkt beim Verwaltungsgerichtshof noch anhängige Beschwerde hingewiesen wurde, die dem Schriftsatz beigelegt wurde.

Die belangte Behörde legte den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 22. Juni 1995 ein bebautes Grundstück zum Zweck der Vermietung. Bis 1999 wurde das Gebäude saniert. Das Gebäude (Erdgeschoß, erster Stock und Dachgeschoß) beinhaltete insgesamt acht Wohneinheiten. Davon wurde eine Wohnung im Zeitraum vom 28. September 2000 bis zum 15. November 2001 vermietet. Weitere Mieteinnahmen wurden bis zum Ende des Jahres 2009 nicht erzielt. Die Bf. reichte keine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 ein, bevor die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 20. Dezember 2011 und die Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 11. Jänner 2012 im Schätzungswege festsetzte. Mit der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diese Bescheide reichte die Bf. Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 ein.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus dem bisherigen Verwaltungsgeschehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten 1 und 2: Teilweise Stattgabe

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dies ist auch dann der Fall, wenn keine Abgabenerklärung eingereicht wird (*Ritz*, BAO⁶, Tz 8 zu § 184, sowie die dort zitierte Jud.). Es ist unstrittig, dass die Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide keine Abgabenerklärungen abgegeben hat. Dieser Verpflichtung ist sie jedoch im Zuge der von ihr erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) nachgekommen, womit die Schätzungsberechtigung entfallen ist. Dem hat die belangte Behörde bereits im Rahmen der von ihr in Folge erlassenen Berufungsvorentscheidungen Rechnung getragen.

Mit dem Vorlageantrag wollte sich die Bf. gegen die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens erlassenen Berufungsvorentscheidungen wenden, weil die belangte Behörde die

Werbungskosten im Zusammenhang mit dem gegenständlichen bebauten Grundstück nicht anerkannte, sondern als Liebhaberei wertete.

§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) sieht vor, dass bei einer Betätigung Einkünfte vorliegen, 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.

Nach § 2 Abs. 3 LVO idF BGBl. Nr. 33/1993 ist bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen; Abs. 2 gilt nicht.

Nach § 8 Abs. 3 LVO sind § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

Wie bereits im og. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Jahre 2001 bis 2007 dargelegt, ist die Vermietung eines Gebäudes dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Absehbar ist dabei ein solcher Zeitraum, der nach bestehender Übung insbesondere im Verhältnis zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges in Kauf genommen wird. Die in § 2 Abs. 3 und 4 LVO idF BGBl. Nr. 33/1993 (Stammfassung) genannten Zeiträume ("üblicher Kalkulationszeitraum", "überschaubarer Zeitraum") entsprechen diesen Anforderungen. Ein solcher Zeitraum umfasst 20 Jahre (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, und 22.3.2010, 2010/15/0036). Beginnt der Steuerpflichtige mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, kommt es für die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117).

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar sind. Auf der Grundlage tatsächlicher Umstände hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass die Vermietung in der von der Bf. gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, einen Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften. Dies räumt die Bf. für die gegenständlichen Zeiträume sogar selbst ein, wenn sie in ihrem Vorlageantrag auf die Ausführungen ihrer seinerzeitigen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof betreffend die Vorjahre verweist: Dort hielt sie fest, sie habe ab dem Jahr 2008 feststellen können,

dass mangels Nachfrage nicht von einer Vermietbarkeit der Wohnungen ausgegangen werden könne, womit ab diesem Jahr die Annahme von Liebhaberei in Betracht komme.

Aus den von der Bf. eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 geht hervor, dass sie im Zusammenhang mit dem gegenständlichen bebauten Grundstück keine Mieteinnahmen erzielt hat. Daher besteht keine Veranlassung, der in den Berufungsvorentscheidungen der belangten Behörde getroffenen Feststellung entgegenzutreten, dass die Vermietung in der von der Bf. gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, einen Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften, welche sich insbesondere auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 10. Oktober 2011, RV/2141-W/11, stützt. Vielmehr ist der dort erfolgten Beurteilung der Prognoserechnung zu folgen, der Informationen zu Grunde gelegt wurden, die sich aus den ersten Jahren der Vermietung ergeben haben.

Auf Grund der Feststellungen, die zur Beurteilung führen, dass keine Einkunftsquelle vorlag, besteht keine Erforderlichkeit, auf den Umstand der Einstellung der Vermietung durch den Verkauf des bebauten Grundstücks im Jahr 2012 und somit innerhalb des absehbaren Zeitraums einzugehen (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden, wobei den Berufungsvorentscheidungen gefolgt wird.

3.2. Zu Spruchpunkt 3: Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Da zu den maßgeblichen Rechtsfragen höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Juni 2018

