



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Mag. Tino Ricker im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung von LHM, vertreten durch Mag. jur. Siegfried Metzler, Steuerberater, 6900 Bregenz, Brielgasse 27, vom 23. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Werner Zohmann, vom 30. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1996 bis 2000 hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 nach der am 21. Juni 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2000 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben. Die betroffenen Verfahren treten durch diese Aufhebung in die Lage zurück, in der sie sich vor der Aufhebung befunden haben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Jänner 1996 wurde das Bauunternehmen LH an die LHG verkauft. 1996 wurde mit dieser Firma eine mündliche und unbefristete Vereinbarung getroffen, welche besagt, dass die im gegenständlichen Mietobjekt, SW, vorhandenen 3 Wohnungen exklusiv an Mitarbeiter der LHG vermietet werden. In den Folgejahren wurden diese Wohnungen tatsächlich an

Firmenmitarbeiter vermietet, wobei sie allerdings öfters nur für wenige Wochen bzw. Monate benötigt wurden und es deswegen zu Leerstandszeiten gekommen ist.

Das Finanzamt hat schließlich mit Datum 30. Oktober 2003 die angefochtenen Bescheide erlassen. Die Sachbescheide begründend führte das Finanzamt aus, die im September 1998 eingereichte Prognoserechnung betreffend das Mietobjekt habe einen Gesamtüberschuss ergeben, im Zuge der Veranlagung 2001 sei jedoch festgestellt worden, dass die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse von den prognostizierten insbesondere bei den Mieteinnahmen stark abweichen würden. Es sei dann im Zuge des Vorhalteverfahrens der Behörde erstmalig mitgeteilt worden, dass eine Vereinbarung betreffend Vermietung an einen eingeschränkten Personenkreis bestehe. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 1996 bis 2000 seien daher gegeben.

Gegen diese Bescheide, von denen allein die Sachbescheide einen Verweis auf die gesondert ergangene Begründung enthielten, wurde mit dem Antrag, die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorzunehmen und die Vermietung und Verpachtung nicht als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen, Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt: Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens lägen nicht vor. Auch der vom Finanzamt angeführte Grund, nämlich die Tatsache, dass die Vermietung nur an einen eingeschränkten Personenkreis erfolgen dürfe, welche erstmals im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Veranlagung 2001 bekannt geworden sei, stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar. Bereits in der Prognoserechnung aus dem Jahre 1998 sei die mündliche Vereinbarung mit der LHG, welche vorgesehen habe, alle Wohnungen lediglich an Mitarbeiter dieser Firma zu vermieten, berücksichtigt worden. Auch wenn eine Vermietung an einen eingeschränkten Personenkreis erfolge, seien Einnahmesteigerungen möglich. Zum Zeitpunkt der Schließung dieser Vereinbarung habe dies die bestmögliche Einkunftserzielung dargestellt. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses habe dadurch gesichert erschienen. Schließlich stelle die Firma LHG ein gut florierendes Unternehmen dar und habe direkt neben dem Mietobjekt ihren Sitz. Es sei weiterhin davon auszugehen, dass bei den Mitarbeitern der Firma LHG eine große Nachfrage nach diesen Wohnungen bestehe. Es könne daher in diesem Sachverhaltselement keine neue Tatsache erblickt werden, die damals einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätte. Im Bestandsobjekt würden sich 3 Wohnungen, 2 kleinere mit je 45 m<sup>2</sup> und eine größere mit 80 m<sup>2</sup> befinden. Nach Verwaltungspraxis (BMF-Erlass) falle die unmittelbare oder mittelbare Überlassung von Gebäuden mit mindestens 3 Wohnungen, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder (Mit)Eigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handeln würde, unter § 2 Abs. 3 LVO iVm § 1 Abs. 1 LVO. Weiters sei § 2 Abs. 3 LVO in der Fassung der Verordnung BGBl. 33/1993, LVO II, anzuwenden, da die entgeltliche Überlassung und somit auch der Kalkulationszeitraum vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Im vorliegenden Falle sei mit den entgeltlichen Überlassungen, welche für den Kalkulationszeitraum

maßgebend seien, im Jahre 1996 begonnen worden. Es sei somit ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren maßgebend. Bisher sei von einer Vermietung, welche unter den § 1 Abs. 2 Z 3 LVO iVm § 2 Abs. 4 LVO zu subsumieren sei, ausgegangen worden. Es handle sich jedoch weder um Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen noch um Bewirtschaftung von Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Daher finde hier die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO und der absehbare Zeitraum des § 2 Abs. 4 LVO, welcher zur Widerlegung der Liebhaberei den Nachweis der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren vorsehe, keine Anwendung. In der 1998 eingereichten Prognoserechnung sei bereits nach dem zwanzigsten Jahr ein Gesamtüberschuss von 63.873,15 S prognostiziert. In der Bescheidbegründung vom 30. Oktober 2003 habe nun die Finanzbehörde erklärt, dass, wenn die tatsächlich erzielten Ergebnisse der Jahre 1997 bis 1999 statt der in der Prognoserechnung eingesetzten Ergebnisse berücksichtigt würden, dies bereits einen Werbungskostenüberschuss über 20 Jahre von 26.427,18 S ergeben würde. Die Mietausfälle der Jahre 2000 bis 2001 auf Grund der Sturm- und Wasserschäden seien zwar berücksichtigt, jedoch übersehe die Finanzbehörde jene Mietausfälle, welche sich aus den oftmaligen nicht vorhersehbaren Leerstandzeiten ergeben würden. Bei der Erstellung einer Prognose der Einkunftsentwicklung sei der Zeitpunkt des Entschlusses der Tätigkeitsaufnahme entscheidend. Sachverhalte, die sich nach Erstellung einer Prognoserechnung entwickeln würden, könnten nicht prognostiziert werden. Daher könne nicht von den tatsächlich veranlagten Zahlen ausgegangen werden. Doch auch wenn von einem Werbungskostenüberschuss über 20 Jahre von 26.427,18 S ausgegangen werden würde, müsste es bei einem Prognosezeitraum von 35 Jahren jedenfalls zu einer Erzielung eines Gesamtüberschusses kommen. Zudem würden ab Ende 2003/2004 zusätzlich eine bisher nicht genutzte Garage und in der Folge eine zweite Garage vermietet werden. Für das Jahr 2002 seien nun annähernd die prognostizierten Mieteinnahmen erzielt worden. Daher habe die 1998 eingereichte Prognoserechnung weiterhin Gültigkeit. Es würde somit keine Liebhaberei vorliegen. Weitere Ausführungen erschienen unter Anwendung des § 1 Abs. 1 LVO iVm § 2 Abs. 3 LVO als überflüssig.

In der abweisende Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens Folgendes aus: Im Jahr 1996 sei ein mündlicher Vertrag abgeschlossen worden, wonach die Wohnungen nur an Mitarbeiter der Firma LHG vermietet werden würden. Diese Tatsache sei der Behörde anlässlich des Vorhalteverfahrens für die Veranlagung 2001 bekannt gegeben worden (Schreiben vom 29. August 2003 von WTH MM). Hiezu komme noch, dass sich gegenüber der Prognoserechnung im Jahr 1998 (für die Jahre ab 1996) tatsächlich größere Abweichungen vor allem hinsichtlich der Einnahmen ergeben hätten. Somit seien die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO als erfüllt anzusehen. Zur Vermietung und Verpachtung werde angeführt, dass es sich laut Einwand der Partei um eine sogenannte "große Vermietung" nach § 2 Abs. 3

LVO handeln würde. Weiters wäre nach § 2 Abs. 3 LVO idF BGBl. 33/1993 ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren maßgebend, da die Vermietung vor dem Stichtag 14. November 1997 begonnen worden wäre. Hiezu werde ausgeführt, dass die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 im Absatz 2 des § 2 von einer "entgeltlichen Überlassung von Gebäuden..." spreche. In einem solchen Fall sei das Vorliegen einer Absicht zur Erzielung von Überschüssen (§ 1 Abs. 1 LVO) zum "üblichen Kalkulationszeitraum" zu beurteilen. Dieser übliche Kalkulationszeitraum werde mit Erlass vom 5. September 1990 mit höchstens 35 Jahren angegeben. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei der Zeitraum zu lange bemessen (VwGH v. 23. April 1985, 84/14/0156, 27 Jahre; VwGH v. 12. September 1989, 13 Jahre). Im Erkenntnis des VwGH v. 15. November 1994, 94/14/0083, werde festgestellt, dass dieser übliche Kalkulationszeitraum "entgegen der Meinung der Mitbeteiligten in der Liebhabereiverordnung nicht mit 35 Jahren bestimmt sei. Dieser müsste von der Behörde nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festgestellt werden." Laut o.a. Judikatur wäre also ein kürzerer Kalkulationszeitraum anzunehmen. In der Liebhabereiverordnung (idF BGBl. 1997/358) werde dann auch hinsichtlich des Kalkulationszeitraumes eine Anpassung an o.a. Rechtsprechung des VwGH (25 – 28 Jahre) vorgenommen. Wie schon angeführt seien tatsächlich vor allem hinsichtlich der Einnahmen größere Abweichungen gegenüber der Prognoserechnung eingetreten. Im Schreiben vom 23. Jänner 2003 (WTH MM ) werde diesbezüglich angeführt, dass Mietausfälle, die sich aus den oftmaligen, nicht vorhersehbaren Leerstandszeiten ergeben hätten, aufgetreten seien. Es erhebe sich nun die Frage, ob ein marktgerechtes Verhalten im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO zu bejahen sei. Die Partei habe die gegenständlichen Wohnungen nicht insgesamt an die Firma LHBG vermietet, sondern es seien mit Arbeitnehmern dieser Firma Einzelmietverträge abgeschlossen worden. Laut Angabe der Partei bestehe eine Vereinbarung, dass nur an solche Arbeitnehmer vermietet werden dürfe. Infolge dieser Vereinbarung sei es also zu "Leerstandszeiten" gekommen. Im Jahre 1996 habe LH als Einzelunternehmer sein Unternehmen in die GmbH eingebracht bzw. an diese verkauft. Im Jahre 1996 sei LH noch Gesellschafter dieser Firma gewesen, habe also ein gewisses Naheverhältnis zu dieser Firma bestanden. In diesem Jahre sei auch die bewusste Vereinbarung getroffen worden, welche als nicht fremdüblich angesehen werde. Bei einer Vermietung der Wohnungen an die Firma hätte diese das Risiko des Leerstehens getragen. Dies spreche nicht für marktgerechtes Verhalten. Hiezu komme noch, dass die bewusste Vereinbarung als nicht fremdüblich angesehen werde und außerdem zwischen nahestehenden Beteiligten abgeschlossen worden sei. Im Schreiben vom 29. August 2003 (WTH MM ) sei angeführt, dass die Wohnungen oft nur wenige Wochen bzw. benötigt würden und auf Grund der Vereinbarung nicht an dritte Personen ("Nichtfirmenangehörige") vermietet werden könnten. In § 2 Abs. 1 LVO sei unter Z. 6 von Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage die Rede. Ein Widerruf der o.a. Vereinbarung wäre z.B. ein solches Bemühen um

Verbesserung der Ertragslage gewesen. Mangels Fremdüblichkeit der bewussten Vereinbarung und mangels marktgerechten Verhaltens werde die Gewinnerzielungsabsicht verneint. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag führt der Bw. aus, dass die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorliegen würden. Auch der vom Finanzamt angeführte Grund, die Tatsache, dass die Vermietung nur an einen eingeschränkten Personenkreis erfolgen dürfe, welche erstmals im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Veranlagung 2001 bekannt geworden sei, stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar. Bereits in der Prognoserechnung aus dem Jahre 1998 sei die mündliche Vereinbarung mit der LHG, welche vorgesehen habe, alle Wohnungen an Mitarbeiter dieser Firma zu vermieten, berücksichtigt worden. Die Vermietung an die Firma LHG habe allein Einnahmesteigerungen bezweckt. Zum Zeitpunkt der Schließung dieser Vereinbarung habe dies sogar die bestmögliche Einkunftserzielungsmöglichkeit dargestellt. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses habe dadurch gesichert geschienen.

2000 und 2001 seien erhebliche Sturm- und Wasserschäden am Mietobjekt entstanden, welche auch hohe Mietausfälle zur Folge gehabt hätten. Somit könne in diesen Sachverhaltselementen keine neue Tatsache, die damals einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätte, erblickt werden. Schon in der Berufung sei vorgebracht worden, dass es sich im vorliegenden Fall um eine sogenannte "große Vermietung" handeln würde, bei welcher die entgeltliche Überlassung und somit auch der Kalkulationszeitraum vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Daher sei § 2 Abs. 3 LVO in der Fassung BGBl. 33/1993, LVO II, anzuwenden. Dem sei in der Berufungsvorentscheidung nicht entsprochen worden. Lediglich der Kalkulationszeitraum von 35 Jahren sei mit Hinweis auf drei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes aus den Jahren 1985, 1989 und 1994 (alle vor 1997) als zu lang angesehen worden. Weiters werde in der Berufungsvorentscheidung erklärt, dass durch die LVO igF BGBl. 1997/358 eine Anpassung des Kalkulationszeitraum an die oben genannte Rechtsprechung des VwGH erfolgt sei und der Kalkulationszeitraum nunmehr lediglich 25 bis 28 Jahre betrage. Im Erlass des BMF zur LVO BGBl. 33/1993 idF 358/1997 werde jedoch ausdrücklich zum zeitlichen Anwendungsbereich unter Punkt 1.3.2. ausgeführt, dass § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 LVO und § 2 Abs. 3 und 4 LVO in der Fassung der LVO 358/1997 auf alle entgeltlichen Überlassungen anzuwenden, wenn der absehbare Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Daher sei laut erwähnten Erlass weiterhin ein Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren anzunehmen. Würden bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuft Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurückbleiben, so sei unter Berücksichtigung der Kriterien die § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 zu prüfen, ob der ursprüngliche Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren weiterhin eingehalten werden könne. Im vorliegenden Fall werde jedenfalls, sogar auf Grundlage der tatsächlichen Einkunftsentwicklung, ein Gesamtüberschuss nach einem Kalkulationszeitraum von 35 Jahren

erzielt. Betreffend marktgerechten Verhaltens sei zum Inhalt der Berufungsvorentscheidung erwähnen, dass ein Widerruf der Vereinbarung zur Folge gehabt hätte, dass an Nichtfirmenzugehörige vermietet werden hätte müssen. Eine bestmögliche Einkunftserzielungsmöglichkeit sei damit jedoch nicht gewährleistet. Daher würde die Vereinbarung mit der Firma LHG die bestmögliche Einkunftserzielungsmöglichkeit darstellen, mit der der Gesamtüberschuss innerhalb von 35 Jahren gesichert gewesen sei und weiterhin sei. Schließlich würde es sich bei der Firma LHG um ein gut florierendes Unternehmen handeln, welches direkt neben dem Mietobjekt ihren Sitz habe. Es sei so gewesen und sei davon auszugehen, dass Mitarbeiter der Firma LHG immer wieder Bedarf an diesen Wohnungen hätten. Auf ein Naheverhältnis der Firma LHG könne lediglich auf Grund der Tatsache, dass Herr LH mit Kaufvertrag vom 11. Jänner 1996 sein Einzelunternehmen an die GmbH verkauft habe und bis zum 27. Jänner 1996 mit einer Stammeinlage von 1.000,-- S von 500.000,-- S (somit mit 0,20 %) an der LHBG beteiligt gewesen sei, nicht geschlossen werden. Daher liege Fremdüblichkeit vor.

In der am 21. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die beiden Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren oben bereits dargelegten Standpunkt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Wiederaufnahme:

Es kann dahingestellt bleiben, ob ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt. Denn Lehre (Ritz<sup>2</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 zu § 307 BAO), Rechtsprechung (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044) und Verwaltungspraxis (BMF-Erlass vom 9.1.1995, ÖStZ 1995, 359) stimmen darin überein, dass die Berufungsbehörde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen darf, die das Finanzamt nicht (je Bescheid) herangezogen hat. Da nun aber die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, welche durch Spruch, Rechtsmittelbelehrung, Nummerierung und Trennstrich klar als eigenständige Bescheide und damit als selbständiger Teil eines Sammelbescheides erkennbar sind (vgl. Ritz<sup>2</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 31 zu § 93 BAO), lediglich lapidar mit dem Gesetzestext begründet sind, sohin weder das geübte Ermessen begründen noch einen Wiederaufnahmegrund anführen, erweist sich das Berufungsbegehren in diesem Punkt als im Ergebnis berechtigt. Denn der Verweis auf eine gesondert ergehende Begründung macht letztere nur zum Bestandteil jenes Bescheides, welcher den entsprechenden Verweis enthält.

#### Liebhaberei:

Im nunmehrigen Verfahrensstadium ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens nicht mehr strittig, dass die zu beurteilende Tätigkeit grundsätzlich eine

sogenannte große Vermietung darstellt. Liegt der Beginn einer entgeltlichen Überlassung von Gebäuden – im zeitlichen Anwendungsbereich der Liebhaberei – vor dem 14.11.1997, wie im gegenständlichen Fall -, so ist nach der Liebhabereiverordnung 1997 ein Zeitraum von "höchstens" 35 Jahren" absehbar. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Gegensatz dazu (in seiner Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des festen absehbaren Zeitraumes durch BGBl. II Nr. 358/1997) entschieden, dass der absehbare Zeitraum (übliche Kalkulationszeitraum) nicht mit 35 Jahren bestimmt ist, sondern von der Abgabenbehörde nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festgestellt werden muss. Als absehbarer Zeitraum ist dabei ein solcher anzusehen, der der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen entspricht. Bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden ist daher ein Zeitraum von 20 Jahren absehbar (VwGH, Zl. 97/15/0166; 98/14/0217). Eine Erklärung (Option) auf Anwendung der Fristen iSd BGBl. II 358/1997 wie bei Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten hat der Verordnungsgeber nicht vorgesehen.

Unter Bedachtnahme darauf erweist sich das Berufungsbegehren in diesem Punkt aus den vom Finanzamt angeführten Gründen als unbegründet. Zusammengefasst stellen sich die wesentlichen Gründe wie folgt dar: Die vorgelegte Prognoserechnung ist nicht plausibel. Die prognostizierten Einnahmen sind nicht erzielbar. Die einnahmendrückenden Auswirkungen der Vereinbarung mit der LHBG wurden offensichtlich nicht ausreichend berücksichtigt. Die angesprochene Vereinbarung beeinflusste das Vermietungsergebnis stark und bürdet der Bw. das Leerstands-Risiko in völlig untypischer, nicht marktgerechter Weise auf. Vor allem aber entsprechen die prognostizierten Werbungskosten (tatsächlich rund dreimal so hoch wie prognostiziert) nicht dem tatsächlich angefallenen Aufwand. Nach Überzeugung des Senates wurde in der Prognoserechnung die alters- und zustandsbedingte Reparaturanfälligkeit des vermieteten Objektes nicht ausreichend berücksichtigt. Dies bedeutet, dass kein Gesamtgewinn binnen 20 Jahren erzielbar ist. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2001 war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 23. Juni 2005