

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte für das Jahr 2002 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung "lt. Beilage" in Höhe von - € 4.716,78.

Laut der angeführten Beilage betreffen die Vermietungseinkünfte das zur Gänze der Bw. gehörende Mietwohngrundstück in Wien.A.gasse.

Das Finanzamt erließ einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO und gelangte der erklärte Werbungskostenüberschuss in Ansatz.

Die Veranlagung erfolgte laut der Bescheidbegründung vorläufig, da ungewiss sei, ob auf Dauer eine Einkunftsquelle vorliegt.

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die endgültige Veranlagung mit folgender Begründung beantragt:

Im Mietzinshaus sei derzeit nur der 2. Stock mit einer Fläche von rund 150 m² vermietet.
Der 1. Stock und das Parterre mit einer Gesamtfläche von rund 360 m² stünden derzeit leer.

Beabsichtigt sei, diesen Bereich ehestmöglich zu vermieten, insoweit seien bereits Immobilienmakler kontaktiert worden bzw. würden laufend entsprechende Anstrengungen unternommen, um diese Räumlichkeiten zu vermieten.

Ausgehend von einem äußerst günstigen Mietpreis in Höhe von € 2,00 pro m² und dies erst ab der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2004 könne man aus der Prognoserechnung ersehen, dass bereits ab dem Jahr 2007 ein Gesamtüberschuss erzielt werde, d.h. die gesamten Einnahmen würden die bis dahin aufgelaufenen Werbungskosten übersteigen. Der Mietpreis sei in der Lage des Mietzinshauses mit € 2,00 als äußerst günstig anzusehen, weshalb die beigelegte Prognoserechnung als plausibel erscheine.

Bei der Erstellung der Prognoserechnung sei von Werbungskosten in gleicher Höhe wie 2002 ausgegangen worden, weil diese ungefähr dem Aufwand eines Normaljahres entsprächen.

Die Veranlagung sei endgültig vorzunehmen, es handle sich um eine Einkunftsquelle und werde innerhalb eines Zeitraumes von weit unter 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet.

Die beigelegte Prognoserechnung weist unter den Einnahmen und Werbungskosten nachstehende Positionen aus:

	2002	2003	2004	ab 2005
Einnahmen				
Hausverwaltung	1.354	1.360	1.360	1.360
Einnahmen 2. Stock	5.891	5.900	5.900	5.900
Einnahmen 1. Stock ab Mitte 2004	0	0	2.280	4.560
Einnahmen Parterre ab Mitte 2004	0	0	2.040	4.080
Werbungskosten				
Abschreibungen lt. Anlagenverzeichnis	- 3.488	- 3.488	- 3.488	- 3.488
Betriebskosten Leerstehung	- 3.601	- 3.601	- 3.601	- 3.601
Büroaufwand	- 119	- 119	- 119	- 119
Strom	- 1.509	- 1.509	- 1.509	- 1.509
Instandhaltung	- 2.186	- 2.186	- 2.186	- 2.186
Beratung	- 287	- 287	- 287	- 287
Telefon	- 133	- 133	- 133	- 133
Geringwertige WG	- 163	- 163	- 163	- 163
KM Gelder etc.	- 339	- 339	- 339	- 339
Post	- 25	- 25	- 25	- 25
Zinsen und Spesen	- 112	- 112	- 112	- 112
Überschuss Einnahmen / Werbungskosten	- 4.717	- 4.703	- 383	3.937

Die Position "Kumulierte Einkünfte aus Vermietung" umfassend die Jahre 2002 bis 2013 wird in Höhe von € 25.635 ausgewiesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie folgt:

"Die Einkommensteuer wurde erst ab dem Jahr 2002 vorläufig vorgeschrieben. Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss aber wahrscheinlich ist oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 BAO). Die Tatsache, dass nach 5 Jahren noch immer ein Gesamtverlust erzielt wird und derzeit auch noch kein Vermieter gefunden wurde, rechtfertigt die vorläufige Veranlagung zumindest bis 2009."

Im Vorlageantrag wird auf die der Berufung beigelegte Prognoserechnung verwiesen und vorgebracht, aus der Prognoserechnung sei zu ersehen, dass im Fall der Vermietung eine positive Einkunftsquelle vorliegt. Das ergebe sich auch aus den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1996, 1997 sowie indirekt aus 1998, in welchen positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden. Aus diesen Gründen werde um endgültige Veranlagung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Abgaben sind so lange vorläufig festzusetzen, bis die Ungewissheit beseitigt ist. Als beseitigt gilt die Ungewissheit, wenn auf Grund der im Regelfall mehrjährigen Beobachtung der Betätigung das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit mit einer gewissen Sicherheit beurteilt werden kann.

Die praktische Bedeutung der vorläufigen Bescheiderlassung liegt darin, dass es dadurch möglich ist, Abgaben festzusetzen, ohne dass alle relevanten Sachverhaltselemente restlos geklärt sind. Schon dann, wenn tatsächlich Anhaltspunkte für eine spätere wahrscheinliche Abgabenpflicht bestehen, kann eine vorläufige Abgabenfestsetzung erfolgen. Der große Vorteil besteht darin, dass die Einbringlichkeit der Abgaben höher ist, als wenn bis zur endgültigen Klärung des Sachverhaltes zugewartet werden müsste. Auch der Steuerpflichtige kann an der alsbaldigen Festsetzung der Abgaben interessiert sein, vor allem dann, wenn damit eine Abgabenminderung verbunden ist.

Vorläufige Bescheide stellen gerade im Zusammenhang mit Liebhaberei-Betätigungen ein wichtiges verfahrensrechtliches Instrument dar. Bei Betätigungen, die nicht eindeutig als Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei identifiziert werden können, kommt der § 200 BAO zum Einsatz.

In der Literatur wird dazu die Ansicht vertreten, dass vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden dürfen, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein (Ritz, BAO-Kommentar², § 200, Tz. 5).

Sprechen die Umstände eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle, kann mittels Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig davon ausgegangen werden, dass keine Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 21.6.1994, ZI 93/14/0217).

Sprechen also umgekehrt die Umstände eher für eine Einkunftsquelle als für Liebhaberei, kann mittels Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig davon ausgegangen werden, dass eine Einkunftsquelle vorliegt.

Aus der Vermietung des Mietzinshauses wurden in den Jahren 1998 bis 2004 nachstehende Werbungskostenüberschüsse bzw. ein Einnahmenüberschuss wie folgt veranlagt (erklärt):

1998	- 24.001 S	2002	- 4.716,78 €
1999	- 73.213 S	2003	- 2.485,56 €
2000	- 37.074 S	2004	- 1.809,01 €
2001 *	16.386 S		

* Der Einnahmenüberschuss im Jahr 2001 beruht darauf, dass die Bw. eine einmalige Einnahme von 100.000 S erhalten hatte, und zwar eine Abgeltung für von einem Mieter zu verantwortenden Reparaturen und Instandsetzungsarbeiten, welche die Bw. erhielt, nachdem der Mieter (Mitte 1998) ausgezogen war (Schreiben vom 3. Juli 2002 und Rechnung vom 4. April 2001).

Die Mieteinnahmen zeigen folgende Entwicklung:

1998	80.950 S	2002	5.891,02 €
1999	65.273 S	2003	6.537,15 €
2000	78.702 S	2004	6.676,16 €
2001	79.604 S		

Ein Geschäftsraum-Mieter kündigte mit Mitte des Jahres 1998; auf diesen entfielen ca. 75 % der Mieteinnahmen (Schreiben vom 17. März 1998).

Im März 1998 war die Bw. der Ansicht, dass die Räumlichkeiten bis zur Neuvermietung noch hergerichtet werden müssen (Schreiben vom 17. März 1998).

Im November 1998 war geplant, das Haus umzubauen und sind daher weitere Mieter bzw. ist ein weiterer Mieter ausgezogen (Schreiben vom 27. November 1998).

Die Mieteinnahmen sanken von S 80.949,73 im Jahr 1998 auf S 65.272,62 im Jahr 1999 (Beiblätter zur jeweiligen Einkommensteuererklärung).

Wie den Aufstellungen der Einnahmen und Werbungskosten der Jahre 1998 bis 2004 zu entnehmen ist, wurden in diesem Zeitraum tatsächlich die Räumlichkeiten zur Neuvermietung weder hergerichtet noch wurde das Haus umgebaut.

Eine weitere Beobachtung der Betätigung ist daher erforderlich, da auf Grund der obigen Umstände die Erzielung eines positiven Gesamterfolges innerhalb des absehbaren Zeitraumes fraglich erscheint. Dies insbesondere mit Rücksicht darauf, dass für den mit Mitte des Jahres 1998 gekündigt habenden Geschäftsraum-Mieter bis (zumindest) Ende 2004 kein Nachfolgemieter gefunden wurde bzw. gefunden werden konnte. Somit wurde durch die tatsächlich eingetretenen Umstände die im Jänner 2004 erstellte Prognoserechnung widerlegt; an die seit 5 1/2 Jahren (Mitte 1998) bestandene Leerstehung schloss sich ein weiteres Leerstehungsjahr, das Jahr 2004. Allein die Tatsache, dass ein Großteil des Hauses seit mehr als einem halben Jahrzehnt (6 1/2 Jahre bis Ende 2004) leer steht, beweist, dass die objektive Ertragsfähigkeit im Falle unterbleibender Vermietung des Parterres und (oder) des 1. Stockes nicht gegeben ist, da zwangsläufig Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen anfallen. Diesbezüglich wird auf die Aufstellungen der Einnahmen und Werbungskosten dieser Jahre verwiesen. Die Ertragsfähigkeit ist bei gleich bleibender wirtschaftlicher Entwicklung nicht gegeben. Einnahmenüberschüsse laut Prognoserechnung haben die Vermietung des Parterres und des 1. Stockes als Voraussetzung. Das zeigen folgende Berechnungen anhand etwa des Jahres 2005:

Leerstehung Parterre und 1. Stock:

Einnahmen 2. Stock	5.900 €
+ Hausverwaltung	1.360 €
Einnahmen gesamt	7.260 €
- Werbungskosten	- 11.962 €
Werbungskostenüberschuss	4.702 €

Leerstehung nur Parterre:

Einnahmen 2. Stock	5.900 €
Einnahmen 1. Stock	4.560 €
+ Hausverwaltung	1.360 €
Einnahmen gesamt	11.820 €
- Werbungskosten	- 11.962 €
Werbungskostenüberschuss	142 €

Leerstehung nur 1. Stock:

Einnahmen 2. Stock	5.900 €
--------------------	---------

Einnahmen Parterre	4.080 €
+ Hausverwaltung	1.360 €
Einnahmen gesamt	11.340 €
- Werbungskosten	- 11.962 €
Werbungskostenüberschuss	622 €

Eine eindeutige Aussage darüber, ob die Betätigung der Bw. objektiv geeignet ist, einen Gesamtüberschuss abzuwerfen, kann nicht getroffen werden. Unklar bleibt nach dem derzeitigen Wissensstand, ob bzw. wann es der Bw. gelingen wird, Einnahmen zu steigern.

Die Art der Vermietungstätigkeit der Bw. lässt die Erwirtschaftung eines positiven Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes infolge der langjährigen Leerstehung nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit erwarten.

Für eine vorläufige Veranlagung besteht daher Raum, die Abgabenfestsetzung konnte gemäß der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgen.

Durch die vorläufige Veranlagung wird die Möglichkeit gegeben, die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit in den folgenden Jahren noch nachweisen zu können.

Von Bedeutung ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre. Diese kann zum derzeitigen Zeitpunkt nicht endgültig beurteilt werden.

Da eine taugliche Prognose über die zukünftige Entwicklung der Ertrags situation derzeit (noch) nicht möglich ist, ist das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung zutreffend im Wege einer vorläufigen Abgabenfestsetzung vorgegangen (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025 u. VwGH 18.12.1996, 94/15/0152).

Indem das Finanzamt mittels Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig davon ausgegangen ist, dass eine Einkunftsquelle vorliegt, wurde die Abwägung zugunsten des Standpunktes der Bw. getroffen, also die Umstände nach Meinung des Finanzamtes eher für eine Einkunftsquelle als für Liebhaberei sprechen. Diese Vorgangsweise war - betrachtet aus dem Blickwinkel der Veranlagung - auch deshalb gerechtfertigt, weil die weitere wirtschaftliche Entwicklung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt sein konnte und unberücksichtigt bleiben musste. Der gegenständliche Einkommensteuerbescheid wurde im Dezember 2003 erlassen, die Steuererklärungen für 2003 und 2004 langten im Oktober 2004 bzw. April 2005 im Finanzamt ein.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. November 2005