



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Mag. Christine Bischof-Fuchs Dr. Peter Bischof Wirtschaftstreuhandgesellschaft OEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges., 6900 Bregenz, Mariahilfstr. 32, vom 24. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. April 2008 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert, als die in diesen Bescheiden enthaltenen Abgabenfestsetzungen für endgültig erklärt werden.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb im Jahr 2006 eine 3-Zimmer-Eigentumswohnung in A., um 196.247,49 €, wovon 108.000 € über ein Darlehen bei der DB fremdfinanziert wurden. Ab Dezember 2006 wurde die Wohnung um monatlich 585,60 € (Mietvertrag vom 28.11.2006) vermietet.

Für die Einkommensteuer 2006 erklärte sie aus der Vermietung dieser Wohnung einen Jahresverlust in Höhe -7.709,76 €, umsatzsteuerlich machte sie die mit der Anschaffung der Wohnung in Verbindung stehenden Vorsteuern in Höhe -37.456,67 € geltend.

Zum Nachweis der Einkunftsquelleneigenschaft dieser Vermietungstätigkeit legte sie dem Finanzamt am 2. Februar 2007 eine Prognoserechnung vor, wonach aus der Vermietung dieser Wohnung nach 16 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden sollte.

Das Finanzamt setzte die Einkommen- und Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 14. April 2008 erklärungsgemäß fest, allerdings gemäß § 200 Abs. 1 BAO nur vorläufig.

Gegen die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung wandte sich die Berufungswerberin mit Berufung vom 24. Juni 2006. Zur Begründung übermittelte ihre steuerliche Vertretung dem Finanzamt eine neue Prognoserechnung, die gegenüber der ersten Prognose Änderungen hinsichtlich des Beginns der Vermietung (Vermietung bereits ab Dezember 2006 und nicht erst ab April 2007) sowie des Netto-Mietpreises (527,82 € p.m. und nicht 476 p.m.) aufwies. Aufgrund dieser Änderungen sei bereits ab dem Jahr 2014 mit positiven Jahresüberschüssen und ab dem Jahr 2016 mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, auch nach der zweiten Prognoserechnung bestünden Zweifel daran, ob in einem Zeitraum von 20 Jahren überhaupt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne. So seien die Einnahmen in der Prognoserechnung zu hoch angesetzt. Es sei von einer jährlichen Mieterhöhung von 1,5 % ausgegangen worden, obwohl im vorgelegten Mietvertrag überhaupt keine Indexbindung vereinbart worden sei. Auch sei das Mietausfallswagnis nicht berücksichtigt worden. Es entspreche der Erfahrung, ein Mietausfallswagnis in Höhe von 3-4% des Mietzinses zu berücksichtigen. Zudem seien künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen mit lediglich 2.594 € berücksichtigt worden. Dies entspreche weniger als 2 % der Mieteinnahmen. Es seien diese Aufwendungen aber mit mindestens 3 % der Mieteinnahmen anzusetzen. Weiters sei keine Ersatzbeschaffung für die auf zehn Jahre abgeschriebene Einrichtung (Küche) vorgesehen, was sich in einer zu niedrigen AfA auswirke. In der neuen Prognoserechnung sei für das Jahr 2007 ein Gewinn in Höhe von 209,96 € ausgewiesen, obwohl bei Unterstellung derselben Verhältnisse wie im Jahr 2008 von einem Verlust in Höhe von 1.363,46 € auszugehen sei. Die Vermietungstätigkeit sie daher so lange weiter zu beobachten, bis sich mit einiger Sicherheit prognostizieren lasse, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Während dieser Beobachtung seien die Abgaben vorläufig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 8. September 2009 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wandte sie zusammengefasst ein: Es sei zwar richtig, dass im vorgelegten Mietvertrag keine Indexsicherung enthalten sei. Allerdings sei dieser Mietvertrag für den Zeitraum vom 1. Dezember 2006 bis 31. Mai 2008 abgeschlossen worden. Für diesen Zeitraum sei auch in der Prognoserechnung keine Erhöhung angesetzt worden. Ab Juni 2008 sei aber ein neuer

Mietvertrag abgeschlossen worden, in dem die monatliche Bruttomiete mit 618,16 € festgesetzt worden sei. Dies entspreche einer Mieterhöhung von 5,56 % für 1,5 Jahre. In den neuen Mietverträgen seien hinkünftig auch Indexklauseln enthalten. Ein Mietausfallsrisiko sei in der Prognoserechnung tatsächlich nicht berücksichtigt worden. Bei Berücksichtigung eines solchen Risikos in Höhe von 3,5 % der Gesamtmieteinnahmen ab 2008 würde sich der Gesamtgewinn um 4.542,71 € verringern. Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten seien in der Prognoserechnung mit insgesamt 2.594 € berücksichtigt worden. Nach Meinung des Finanzamtes seien diese Kosten aber mit 3 % der Mieteinnahmen anzusetzen. Hierzu sei aber zu sagen, dass es sich bei der in Rede stehenden Wohnung um eine neue Wohnung handle und daher in den ersten Jahren keine Reparaturen anfallen sollten. Zudem habe laut Mietvertrag der Mieter die laufend anfallenden Reparaturen auf eigene Kosten vorzunehmen. Der Meinung, für die Einrichtung sei nach zehn Jahren eine Ersatzbeschaffung vorzunehmen, könne nicht gefolgt werden. Küchen und Geräte seien bei den meisten Vermietungen länger als zwanzig Jahre im Einsatz. Dass für das Jahr 2007 ein Gewinn in Höhe von 209,96 € angesetzt worden sei, für das Jahr 2008 aber ein Verlust in Höhe von 1.363,46 € werde damit begründet, dass bei der Bausparkassenfinanzierung für 2007 noch ein Zinssatz in Höhe von 2,95 % verrechnet worden sei. Ab 2008 gelange aber ein höherer Zinssatz zur Anwendung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. 1997/358, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO, liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO dar, für sie gilt somit die Vermutung der Liebhaberei. Diese Liebhabereivermutung kann allerdings widerlegt werden, wenn im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit vom Steuerpflichtigen nachgewiesen

wird. Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigungen (Prognose). Sie erfolgt durch rechnerischen Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung.

Die Berufungswerberin hat nun eine Prognoserechnung vorgelegt, nach der innerhalb eines absehbaren Zeitraumes jedenfalls mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei.

Strittig ist im Berufungsfalle einzig, ob das Finanzamt trotz dieser Prognoserechnung berechtigt war, die Abgaben für das Jahr 2006 gemäß § 200 BAO lediglich vorläufig festzusetzen.

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 ist oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Das Finanzamt stützt sich zur Begründung der Vorläufigkeit auf mangelhafte bzw. fehlende Ansätze in der Prognoserechnung. Aus diesen sei abzuleiten, dass die objektive Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Vermietung zwar wahrscheinlich, aber weiterhin ungewiss sei.

Hiezu ist zu sagen:

Dem Finanzamt ist zunächst Recht darin zu geben, dass in der Prognoserechnung der Ansatz eines Mietausfallsrisikos fehlt. Mit diesem Ansatz soll das insbesondere bei kurzfristigen Vermietungen (wie auch im vorliegenden Fall) bestehende gewöhnliche Risiko von Leerstehzeiten berücksichtigt werden. Dieses Mietausfallswagnis ist bei Mietwohnobjekten mit einem Wagnisansatz von 3,0 bis 5,0 % des Jahresrohertrages zu berechnen (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*³, 2007, S 97). Bei einem Ansatz von 3,5 % p.a. auf Basis des prognostizierten Jahresrohertrages sind das im Beobachtungszeitraum 2006 bis 2026 insgesamt ca 4.791 €. Dieser Betrag ist in der Prognoserechnung aufwandswirksam als Mietausfallsrisiko zu berücksichtigen. Auch hinsichtlich der Mieterhöhungen ist zunächst dem Finanzamt zuzustimmen, dass diese im ersten Mietvertrag keinen Niederschlag gefunden haben, in der Prognoserechnung aber jährlich mit 1,5% berücksichtigt wurden. Hier ist aber zugunsten der Berufungswerberin zu berücksichtigen, dass der erste Mietvertrag am 31. Mai 2008 abgelaufen ist und der neue Mietvertrag eine Indexsicherung ab 1.1.2010 enthält. Zudem ist der Mietzins im neuen, ab 1. Juni 2008 geltenden Mietvertrag auf monatlich

618,16 € brutto erhöht worden. In der Prognoserechnung wurde aber bis einschließlich 2008 der Mietzins des ersten Mietvertrages berücksichtigt (527,82 €). Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ergibt sich somit keine Notwendigkeit, diesbezüglich die Prognoserechnung zu ändern, zumal eine jährliche Mieterhöhung um 1,5 % als maßvoll zu bezeichnen ist. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sind in der Prognoserechnung mit insgesamt 2.594,01 € berücksichtigt, was einem Anteil von weniger als 2% der gesamten prognostizierten Mieteinnahmen entspricht. Nach Meinung des Finanzamtes wären aber mindesten 3 % der Mieteinnahmen anzusetzen gewesen. In diesem Zusammenhang hat die Berufungswerberin aber zu Recht darauf hingewiesen, dass laut Mietvertrag der Mieter zur Tragung aller Reparaturen verpflichtet ist. Diese vertragliche Regelung der Instandhaltungskosten ist zu berücksichtigen, auch wenn realistischlicherweise nicht alle Reparaturen auf den Mieter überwälzt werden können, wird doch der Vermieter schon im eigenen Interesse dafür Sorge zu tragen, die Wohnung in einem guten Zustand zu halten. Der Meinung des Finanzamtes, für die auf zehn Jahre abgeschriebene Küche sei nach dieser Zeit eine neue anzuschaffen, was die AfA entsprechend erhöhen würde, folgt der Unabhängige Finanzsenat nicht. Aus der steuerlichen Praxis, Kucheneinrichtungen auf zehn Jahre abzuschreiben, folgt nicht, dass nach zehn Jahren neue Küchen anzuschaffen sind oder tatsächlich angeschafft werden. Küchen sind im Rahmen von Vermietungen üblicherweise mehr als zehn Jahre in Gebrauch. Was das Jahresergebnis 2007 angeht, folgt der Unabhängige Finanzsenat den diesbezüglich vorgebrachten Ausführungen der Berufungswerberin.

Laut Prognoserechnung ist aus der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung nach zwanzig Jahren mit einem Einnahmenüberschuss in Höhe von 20.446,32 € zu rechnen. Dieses Ergebnis bleibt nun aber selbst dann positiv, wenn die Prognoserechnung im oben angeführten Sinne adaptiert, d.h. das Mietausfallrisiko berücksichtigt und der Instandhaltungsaufwand im Sinne des Finanzamtes mit 3 % der Einnahmen angesetzt wird.

Vor diesem Sachverhalt kann aber nicht von einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO gesprochen werden. Der Steuerpflichtige hat ja nur nachzuweisen, dass die Betätigung im Sinne der § 1 Abs. 2 LVO objektiv ertragsfähig ist. Dieser Nachweis ist der Berufungswerberin gelungen, auch wenn das positive Ergebnis wahrscheinlich geringer ausfallen wird als prognostiziert. Eine gewisse Unsicherheit liegt in der Natur einer Prognoserechnung. Diese allein rechtfertigt aber eine vorläufige Steuerfestsetzung im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO nicht, da andernfalls eine endgültige Festsetzung immer erst nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes erfolgen müsste. Vielmehr wird nur eine solche Ungewissheit eine vorläufige Festsetzung rechtfertigen, die aus der Prognoserechnung selbst bzw. einzelnen Annahmen derselben resultiert und die die objektive Ertragsfähigkeit einer

Betätigung in Frage stellt. Eine solche Ungewissheit ist im Berufungsfall aber nicht zu erkennen, zumal auch das Ergebnis in der Überschussrechnung für das 2008 mit dem prognostizierten weitgehend übereinstimmt und gegen den von der Berufungswerberin vorgelegten Tilgungsplan des Darlehens bei der DB auch seitens des Finanzamtes keine Bedenken geäußert wurden.

Da eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO im Berufungsfall nicht vorliegt, fehlt eine gesetzliche Voraussetzung, um im Rahmen des Ermessens die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vorläufig zu erlassen.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Feldkirch, am 15. Februar 2010