



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

FL

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0120-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 6800 Feldkirch, vertreten durch Eugen Bertsch, 6811 Götis, Sportplatzweg 11, vom 8. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 12. März 2003 betreffend Einkommensteuer nach der am 9. November 2004 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird vorläufig festgesetzt mit:	7.403,84 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	892.757 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.243 S
Einkommen	894.000 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	328.500 S
Einkommensteuer	328.500 S
Ausländische Steuer	-226.621 S
Festgesetzte Steuer in Schilling	101.879 S
Festgesetzte Steuer in Euro	7.403,84 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Kaufmann. Neben seinen gewerblichen Einkünften bezieht er weitere aus Vermietung und Verpachtung, u.a. aus der Vermietung einer im Jahre 1993 erworbenen Eigentumswohnung in Wien. Für die Vermietung dieser Wohnung legte er am 18. September 1997 eine Prognoserechnung vor, der zufolge nach einem Beobachtungszeitraum von 25 Jahren ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 461.922,85 S erzielt werden sollte.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 wurde die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Wohnungsvermietung vom Finanzamt in Streit gezogen. Dies deshalb, weil die tatsächlich erzielten Ergebnisse von den prognostizierten seit dem Jahr 1997 beträchtlich abwichen. Laut einer Vorhaltsbeantwortung durch den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers vom 13. Februar 2002 war diese Abweichung im wesentlichen zurückzuführen auf eine Mietreduktion in Höhe von 112.000 S anlässlich eines Mieterwechsels, eine Küchenabköpfung an den Mieter am 4. Jänner 1995 in Höhe von 45.000 S, eine weitere Küchenabköpfung am 3. Jänner 1997 in Höhe von 35.000 S, Großreparaturen ab dem Jahr 1999 um jährlich 12.500 S sowie zusätzliche Reisekosten in den Jahren 1997 und 1998. Der Berufungswerber habe keinen privaten Bezug zu Wien. Die Wohnung sei ihm angeboten worden, weil durch die geplante Weltausstellung in Wien ein Mietboom erwartet worden sei und auch gute Mieten zu bekommen gewesen seien. So seien auch in den ersten drei Jahren die Prognosen eingetroffen. Dann sei die Weltausstellung aus Kostengründen nicht zustande gekommen und prompt seien die Mietpreise gefallen. Zusätzlich habe der Berufungswerber eine Mieterin mit zwei kleinen Kindern gehabt, die die Miete nicht bezahlen habe können, wodurch ihm ein Mietausfall in Höhe von 38.000 S entstanden sei. Weiters habe der Erstmieter eine sehr teure Küchenausrüstung angeschafft. Bei seinem Auszug habe sein Nachmieter diese abgelöst und den Vermieter gebeten, seinerseits auch einen Teil der Abköpfung zu bezahlen, was der Berufungswerber auch getan habe. Als der Nachmieter überraschend ausziehen habe müssen, habe er seinen Vermieter nochmals gebeten, dass er einen Teil der von ihm bezahlten Miete zusätzlich übernehme, da die teure Kücheneinrichtung auch den Mietwert erhöhen würde. Auch hierin habe der Berufungswerber eingewilligt. Im Jahr 1999 habe die Hausgemeinschaft mit Mehrheitsbeschluss eine Fassadensanierung beschlossen, wodurch der Berufungswerber einen Anteil von 125.000 S zu tragen hatte. Wären diese vom Berufungswerber nicht beeinflussbaren Umstände nicht eingetreten, wären die Ergebnisse in der Nähe der Prognose gelegen. Weiters sei festzuhalten, dass, wenn die Mieten gegenüber der Prognose nach wie vor geringer seien, auch die prognostizierten sonstigen Ausgaben ebenfalls im Wesentlichen entfielen. Auch werde der Berufungswerber voraussichtlich die Bankverbindlichkeiten wie geplant abdecken.

Das Finanzamt versagte mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 12. März 2003 der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit die steuerliche Anerkennung: die vom Berufungswerber erworbene Wohnung in Wien werde seit dem Jahr 1993 mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von -371.946 S vermietet. Die Höhe der nunmehr erzielbaren Einnahmen sowie die Art der Bewirtschaftung (hohe Reisekosten, hoher Zinsaufwand) ließen selbst bei Vernachlässigung der Mietausfälle erkennen, dass das gegenständliche Mietobjekt nicht ertragsfähig sei.

Mit Schriftsatz vom 8. April 2003 er hob der Berufungswerber gegen diesen Bescheid Berufung. Begründend verwies sein steuerlicher Vertreter auf die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2002.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2003 mit folgender Begründung als unbegründet ab: Grundsätzlich zähle ein Absinken der marktüblichen Mieten zu den nicht planbaren und für die objektive Ertragsfähigkeit nicht zu berücksichtigenden Faktoren. Es sei jedoch nicht von derartigen marktüblichen Mieten auszugehen, wenn der Markt aufgrund außergewöhnlicher erwarteter, jedoch nicht feststehender Ereignisse wie eine Weltausstellung erhitzt werde und aus diesem Grund überhöhte Mieten verlangt würden. In einem solchen Fall habe die Beurteilung der Ertragsfähigkeit von auf der Basis "normaler" Marktverhältnisse erzielbarer Mieten zu erfolgen. Da mit Mieten, welche nur aufgrund eines erwarteten Mietbooms temporär erhöht würden, nicht auf Dauer gerechnet werden könne, könnten diese auch nicht für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit herangezogen werden. Das Nichteintreffen auf Basis solcher außergewöhnlicher Marktumstände erhöhten Mieten erwarteten Erträge stelle keine Unwöglichkeit dar, sondern müsse eine solche Entwicklung von vornherein in Betracht gezogen werden. Unter Heranziehung eines objektiv und dauerhaft erzielbaren Mietertrages, selbst wenn dieser an die Geldentwertung angepasst werde, weiters unter Berücksichtigung üblicher Leerstehzeiten sowie eines angemessenen Erhaltungsaufwandes ergebe sich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 21 Jahren jedenfalls kein Gesamtüberschuss.

Mit Schriftsatz vom 29. April 2003 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zur Berufung führte sein steuerlicher Vertreter darin aus: Der Berufungswerber habe die Wohnung mit der Absicht gekauft, unter Ausnutzung günstiger Umstände positive Einkünfte zu erzielen. Beim Kauf seien gute marktübliche Mietpreise zu erzielen gewesen und die geplante Weltausstellung habe berechtigte Hoffnung auf zusätzliche höhere Mieten und somit auf längerfristig überdurchschnittlichen Erfolg gegeben. In Wien seien im Umfeld dieses geplanten Großereignisses unter anderem auch städtebauliche Weichenstellungen vorgenommen worden. Dann sei jedoch die Weltausstellung aufgrund einer Volksbefragung

abgesagt worden mit der Folge, dass die bereits über drei Jahre hinweg erzielten guten und marktüblichen Mietpreise nicht nur nicht zusätzlich in die Höhe getrieben worden, sondern unerwarteterweise vom bisherigen Niveau gefallen seien. Es sei völlig unverständlich, dass die für die Anschaffung entscheidenden Marktverhältnisse und die beim Kauf und über weitere drei Jahre hindurch erzielten guten und daher damals auch marktüblichen Mieten für die Beurteilung durch das Finanzamt unbeachtlich sein sollten, dagegen aber die geringeren Mieten der Jahre 1997 bis 1999, also ebenfalls aus einem Dreijahreszeitraum, für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit im Nachhinein vom Schreibtisch aus als "objektiv und dauerhaft erzielbaren Miettertrag" angenommen würden. Demgegenüber werde die Wohnung seit März 2001 langfristig um einen Mietzins vermietet, der um 1.100 S monatlich über den in den Jahren 1997 bis 1999 vereinnahmten Mieten liege und es würden in den folgenden Jahren auch laufend Einnahmenüberschüsse erzielt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung in Wien aufgrund der in den Jahren 1993 bis 2001 erzielten Verluste eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt oder nicht. Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist im vorliegenden Fall nach der Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (LVO) zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen. Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt überein mit dem vom Verwaltungsgerichtshof mit

Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0241, als absehbar erkannten Zeitraum und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

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 (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (Verwaltungsgerichtshof 28.3.2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen:

- zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum;
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen;
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände;
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nickerreichen 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 der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof 24.3.1998, 93/14/0028).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber am 18. September 1997 eine Prognoserechnung mit einem Einnahmenüberschuss in Höhe von 370.980,12 S bei einem Prognosezeitraum von 25 Jahren vorgelegt. Diese Prognoserechnung ist nach dem Obgesagten als mangelhaft zu bezeichnen: Der Prognosezeitraum ist mit 25 Jahren zu lange bemessen, weiters sind einzelne Parameter nicht nachvollziehbar. Insbesondere die prognostizierten Mieteinnahmen sind im Vergleich zu den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen zu optimistisch und an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei angesetzt. Dies nicht einfach deshalb, weil die tatsächlich erzielten Ergebnisse hinter den prognostizierten zurückblieben (dies allein kann eine Prognoserechnung nicht in Frage stellen), sondern deshalb, weil der Berufungswerber bzw. sein Steuervertreter im Zeitpunkt der Prognoseerstellung im September 1997 bereits wussten, dass diese Einnahmen nicht erreicht werden konnten. Eine Prognoserechnung, die wider besseres Wissen

Angaben enthält, die durch die Wirklichkeit bereits widerlegt sind, ist jedenfalls nicht geeignet, die Liebhabereivermutung einer Vermietungstätigkeit zu entkräften.

Damit ist die Berufung aber noch nicht entschieden. Denn wie sich während der mündlichen Verhandlung am 9. November 2004 herausgestellt hat, war nicht nur die Prognoserechnung in einzelnen Punkten falsch, auch die in den Jahren 1993 bis 2001 erklärten Verluste waren zu hoch angesetzt. So konnte etwa der in den Jahren 1993 bis 1998 geltend gemachte Reiseaufwand in Höhe von 203.170 S weder näher erläutert noch belegmäßig nachgewiesen werden (und wurde vom Finanzamt auch nie ein Nachweis abverlangt). Weiters wurden zwischen 1995 und 1998 Betriebskosten in Höhe von 22.727 S zu Unrecht geltend gemacht, da nach den Angaben des Steuervertreters des Berufungswerbers die Betriebskosten vom jeweiligen Mieter zu tragen waren und sind. Des weiteren wurde eine um 30.000 S zu hohe Abschreibung für eine Küche vorgenommen (statt 80.000 S wurden 110.000 S abgeschrieben). Tatsächlich entstanden zwischen 1993 und 2002 somit Verluste in Höhe von -71.043 S und nicht von -326.940 S. Nun ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht der steuerlich erklärte, sondern der steuerlich anzuerkennende Aufwand für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Betätigung maßgeblich. Bei einem steuerlich anzuerkennenden Verlust zwischen 1993 und 2001 von -71.043 S erscheint die zu beurteilende Vermietungstätigkeit allerdings in einem anderen Licht als bei dem steuerlich geltend gemachten in Höhe von -326.940 S. Dies zumal die vom Berufungswerber vorgelegte Prognoserechnung nicht nur hinsichtlich der Mieteinnahmen, sondern auch hinsichtlich der sonstigen Ausgaben unplausibel war. Denn es ist nicht mit sonstigen Ausgaben von jährlich 20.000 S bzw. ab dem Jahr 2001 mit jährlich 25.000 S zu rechnen, wenn die die Betriebskosten vom Mieter zu tragen sind.

In der mündlichen Verhandlung wurde nun eine neue Prognoserechnung ohne die obgenannten Mängel erstellt. D.h. es wurden einerseits die Mieteinnahmen nach unten korrigiert, andererseits aber auch die sonstigen Ausgaben auf ein realistisches Niveau angepasst. Diese neue Prognoserechnung sollte auch nach 21 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen. Da die tatsächlich erzielten Einkünfte bis zum Jahr 2002 nach erfolgte Korrektur lediglich -71.043 S betragen, für die Jahre 2002 und 2003 bereits Einnahmenüberschüsse erzielt wurden und auch in den Folgejahren mit Einnahmenüberschüssen gerechnet werden kann, ist am Ende des Beobachtungszeitraumes mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen. Es ist daher in diesem Fall von einer Einkunftsquelle auszugehen. Der Berufung war daher stattzugeben.

Da in der Vergangenheit bereits einmal eine Prognoserechnung von den tatsächlichen Ergebnissen abgewichen ist und auch die zukünftige Entwicklung der in Rede stehenden

Vermietungstätigkeit zwar wahrscheinlich, aber doch ungewiss ist, erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Der trotz der stattgebenden Entscheidung gegenüber dem Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2001 vom 12. März 2003 festgesetzte Steuermehrbetrag resultiert aus einer Fehlerkorrektur. Das Finanzamt hat nämlich irrtümlich im Erstbescheid nicht die vom Berufungswerber tatsächlich im Jahr 2001 bezahlte und von seinem steuerlichen Vertreter in der Steuererklärung für das Jahr 2001 auch richtig angegebene ausländische Steuer in Höhe von umgerechnet 226.621 S (=70.600 USD), sondern die gesamten ausländischen Einkünfte in Höhe von umgerechnet 892.757 S (15.008 USD) bis zur errechneten Steuer angerechnet. Dieser Fehler wurde nunmehr behoben.

Feldkirch, am 12. Jänner 2005