



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch AICO Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Rathausstraße 20, vom 13. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, vom 9. Mai 2008 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 16. Mai 2008 sowie betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist,

- ob die mit anfallenden Verlusten verbundene Vermietung von drei Eigentumswohnungen und zwei Eigentums- Garagenplätzen im selben Wohnhaus, welche die Bw von ihrem am 1. Februar 1999 verstorbenen Vater geerbt hatte, wie bei diesem als Betätigung iSd § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 Liebhabereiverordnung (im Folgenden nur: L-VO) BGBl 1993/33 (entgeltliche Überlassung von Gebäuden; Standpunkt der Bw) oder mit dem unentgeltlichen Erwerb durch die Bw als eine solche iSd § 1 Abs 2 Z 3 L-VO 1933 idF BGBl 1997/358 (Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen; Standpunkt des Finanzamtes) einzustufen ist;
- ob demnach bei der Ertragfähigkeitsprüfung die Beurteilungskriterien des § 2 Abs 3 L-VO BGBl 1993/33 oder jene des § 2 Abs 4 L-VO idF 1997 anzulegen sind; und

- ob die Betätigung eine steuerliche Einkunftsquelle oder Liebhaberei darstellt,
- sowie die Aufhebung des erklärungskonform ergangenen Erstbescheides.

Die Bw wendet gegen den nach Aufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen, auf Liebhaberei erkennenden Einkommensteuerbescheid – und, wie aus den Berufungsanträgen eindeutig hervorgeht, auch gegen den wegen behaupteten Rechtsirrtums angefochtenen Aufhebungsbescheid – Folgendes ein: Der Vater habe nach Ankauf der Objekte 1996 im Jahr 1998 mit der Vermietung begonnen. Nach dessen unerwartetem Tod am 1. Februar 1999 habe die Bw diese Tätigkeit unverändert fortgesetzt. Daher sei bei Beantwortung der Streitfrage, ob trotz der bis 2008 angefallenen Verluste eine Einkunftsquelle vorliegt, von einer Betätigung des in § 1 Abs 1 L-VO 1933 normierten Typs auszugehen und gemäß § 2 Abs 3 L-VO 1993 das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Auf Grund der damaligen Rechtslage habe die Verwaltungspraxis einen üblichen Kalkulationszeitraum von maximal 35 Jahren zugestanden. Dieser beginne mit dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (hier: 1996) und werde gemäß § 2 Abs 2 L-VO 1993 durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte (hier: durch Vermögensübergang auf Grund einer letztwilligen Verfügung) nicht unterbrochen. Daher könne die gegenständliche Vermietung nicht, wie vom Finanzamt irrtümlich vertreten, als Folge des erbrechtlichen Überganges in den Anwendungsbereich der Rechtslage nach dem 4.11.1997 (BGBl 1997/258) "transferiert" und in der Folge in eine Betätigung nach § 1 Abs 2 LVO umqualifiziert werden. Die neue Rechtslage wäre nur bei einer gedachten erstmaligen Anschaffung der Einkunftsquelle im Jahr 1999 zum Tragen gekommen. Aus der vorgelegten Prognoserechnung, die nach den damals aktuellen Parametern und realistischen Erwartungen bezüglich Entwicklung der Mieten und Kosten für sämtliche Miteigentümer (*gemeint*: Gemeinschaft der Wohnungseigentumswerber) angefertigt worden sei, habe sich bereits nach 24 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Die Vermietung sei daher (*gemeint*: bis zum Erstbescheid für 2005) zu Recht als Einkunftsquelle iSd § 1 Abs 1 LVO 1993 eingestuft worden.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vor. Der Referent des UFS erhob die Echtdaten der Vermietung bis 2011 und hielt der Bw sodann mit Schreiben vom 23. Februar 2012 eine adaptierte Prognoserechnung 1999 – 1/2019 vor, die für diesen Zeitraum einen Gesamtverlust von -€ 77.211,00 erwarten ließ.

Im Antwortschreiben vom 13. März 2012 führte die Bw, nach Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens betreffend die seit dem Ankauf der streitgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte durch den Vater 1996 durchgehend professionelle und von ihr

seit dem 1. Februar 1999 (Erbgang) unverändert fortgeführte Bewirtschaftung – wobei sie unter Verweis auf eine im Schrifttum dargelegte Rechtsmeinung (*Atzmüller*, RDW 2006/722, mwN) weiterhin darauf beharrte, dass die unentgeltliche Übertragung der Einkunftsquelle im Rahmen der abstrakten Liebhabereiprüfung keinen neuen Beobachtungszeitraum auslöse, wenn die Betätigung im Wesentlichen unverändert fortgeführt werde – aus:

Zu der ihr übermittelten Prognoserechnung des Finanzamtes halte sie im Übrigen – unbeschadet ihrer vorweg vertretenen Rechtsansicht – Folgendes fest: Zwei Wohnungen seien bis 2015, die dritte sowie die Garagenabstellplätze unbefristet vermietet. Trotzdem habe das Finanzamt in seiner Prognoserechnung in den Jahren 2012 – 2017 ein Mietausfallswagnis und Leerstellungskosten in Höhe von insgesamt € 7.673,00 und darüber hinaus jährliche Instandhaltungskosten von insgesamt € 31.348,00 angesetzt. Nach Auskunft ihrer Objektverwaltung sei die Bonität der Mieter hervorragend und seien Wohnungen in der näheren Umgebung begehrt und sehr leicht vermietbar. Die Wohnungen befänden sich in einem hervorragenden Zustand, und es sei nicht nachvollziehbar, warum bei fix vermieteten Wohnungen Instandhaltungskosten in der vom Finanzamt angenommenen Höhe anfallen sollten. Aus den IST- Zahlen bis 2011 könnten derart hohe Instandhaltungskosten nicht abgeleitet werden. Lasse man diese zu Unrecht angesetzten kalkulatorischen Kosten außer Acht, so ergebe sich in 2018 ein kumuliertes steuerliches Ergebnis von ca. -€ 32.000,00 und in 2020 ein Totalüberschuss. Somit lasse die beiliegende adaptierte Prognoserechnung innerhalb eines Zeitraumes von "ca. 20 Jahren" den Eintritt eines steuerlichen Totalüberschusses erwarten.

Die dem Schreiben beigefügte Prognoserechnung enthält keine Ansätze für Mietausfallswagnis, Leerstand oder Erhaltungsaufwand und gelangt im Jahr 2019 (20 Jahre und 11 Monate) zu einem kumulierten Ergebnis von -€ 15.881,59, im darauffolgenden Jahr 2020 zu einem positiven Totalerfolg von +€280,74.

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

Die Bw vermeint, dass § 2 Abs 2 L-VO BGBl II 1993/33 auf ihren Fall anzuwenden sei und keinen Raum dafür lasse, die vom Ersterwerber 1996/1998 begonnene Vermietung mehrere Eigentumswohnungen und Garagenplätze, die nach jener Rechtslage dem Betätigungstyp des § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 L-VO unterfiel und nach Übertragung der Grundlagen auf die Bw von dieser unverändert fortgesetzt worden sei, gemäß der im Übertragungszeitpunkt geltenden (neuen) Rechtslage des § 1 Abs 2 Z 3 L-VO 1993 idF BGBl II 1997/358 einzustufen. Eine derartige Anordnung ist jedoch dem zitierten § 2 Abs 2 L-VO 1993 nicht zu entnehmen. Die erwähnte Bestimmung findet sich wortgleich in der am 4.11.1997 novellierten Fassung und

bezieht sich da wie dort nur auf den **Anlaufzeitraum** einer nach § 1 Abs 1 der VO einzustufenden Betätigung. § 2 Abs 2 *gilt* gemäß dem ersten Satz des insoweit unveränderten § 2 Abs 3 *nicht* für Betätigungen iZm der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (*kein* Anlaufzeitraum).

Der Verordnungsgeber hat, Bedacht nehmend auf die einschlägige Judikatur des VwGH, mit Einfügen des neuen § 1 Abs 2 Z 3 L-VO idF BGBl II 1997/358 die Typisierung neu geregelt und in § 8 Abs 3 erster Satz eine Übergangsregelung geschaffen. Danach sind die hier interessierenden § 1 Abs 2 Z 3 sowie § 2 Abs 3 und Abs 4 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Nun geht der Streit insbesondere darüber, ob der maßgebliche Zeitraum vor oder nach dem 14. November 1997 begonnen hat, ob der unentgeltliche Erwerb der Grundlagen der Vermietung durch die Bw den Beginn einer neuen Betätigung darstellt und diese daher unabhängig von der Betätigung des Rechtsvorgängers nach den Vorschriften der L-VO BGBl II 1997/358 zu beurteilen ist.

Träfe die (vom UFS nicht geteilte) Auffassung der Bw zu, dass § 1 Abs 1 und § 2 Abs 3 L-VO II BGBl 1993/33 auf ihre Betätigung weiter anzuwenden ist, so wäre aus diesem Blickwinkel für die Berufung nichts gewonnen:

Würde es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung iSd § 2 Abs 3 L-VO II 1993 handeln, so wäre das Vorliegen der Absicht iSd § 1 Abs 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH erachtet der UFS den nach dieser, seit 14.11.1997 überholten, Verordnung maßgeblichen Zeitraum bei "großer" und "kleiner" Vermietung für gleich lang. Orientiert an der üblichen Rückzahlung von Immobiliendarlehen bemisst er sich mit ca. **20** Jahren (23 Jahre zu lang: VwGH 28.03.2000, 98/14/0217; 27.04.2000, 99/15/0012 und 30.01.2003, 99/15/0040; so zuletzt auch UFS RV/0400-L/08 vom 24.06.2010) und ist damit deutlich kürzer als die von der Verwaltungspraxis früher angenommene, mittlerweile nicht mehr vertretene Zeitspanne von 35 Jahren. Die Bw behauptet nicht, dass die Betätigung innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn (1. Februar 1999) einen geplanten Gesamtüberschuss der Einnahmen erbringen würde, noch geht ein entsprechendes Gesamtergebnis aus ihrer jüngsten Prognoserechnung hervor. Die vom UFS herangezogene Vorscheurechnung ab Februar 1999 mit den Echtdateien bis 2011 zeigt vielmehr bis einschließlich Jänner 2019 einen Totalverlust von abgerundet -€ 77.200,00 (Erläuterung der Wertansätze weiter unten). Selbst die zuletzt übermittelte, vom UFS verworfene Prognoserechnung der Bw gelangt noch im 22.

Jahr der Betätigung (= 2020) zu einem bloß grenzwertig positiven Gesamtergebnis von +€ 280,74.

Der UFS geht indes davon aus, dass die Vorschriften der L-VO 1993 idF BGBl II 1997/358 auf die erst nach ihrem Inkrafttreten begonnene Betätigung der Bw sehr wohl anzuwenden sind: Ertragsteuerliches Zurechnungssubjekt einer wirtschaftlichen Betätigung ist stets die jeweilige einkommensteuerpflichtige natürliche Person. Wenn etwa das EStG 1988 in § 2 normiert, dass der Einkommensteuer das **Einkommen** zugrunde zu legen ist, das **der Steuerpflichtige** innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (Abs 1 leg. cit.) und wie das Einkommen berechnet wird (Abs 2), so beziehen sich diese Begriffsbestimmungen auf das jeweilige Steuersubjekt. Auch die Vorschriften der hierzu ergangenen Liebhabereiverordnungen beziehen sich stets auf das Zurechnungssubjekt einer wirtschaftlichen Betätigung. Mag ein/e Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger/in (Erbe, Legatar, Geschenknehmer bzw. Käufer) die Betätigung seines Rechtsvorgängers unverändert bzw. in geänderter Form fortsetzen oder gar beenden, so geschieht dies doch auf Grund seiner/ihrer eigenen Entscheidung, Erbschaft, Legat oder Schenkungsgegenstand anzunehmen bzw. den Kaufgegenstand zu erwerben und so die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Sache zu erlangen. Zur Beibehaltung bestimmter (*Gewinnerzielungs-*) *Absichten* des Rechtsvorgängers ist ein Rechtsnachfolger durch Vorschriften des Zivilrechtes allein (hier: des Erbrechtes) nicht gebunden. Schon dies zeigt, dass derjenige, der eine bestimmte vom Vorgänger begonnene Tätigkeit fortführt, damit eine ihm erst ab dem Übertragungszeitpunkt zurechenbare neue Betätigung beginnt. Hätte der Verordnungsgeber der novellierten L-VO die *Übertragung zu welchem Zeitpunkt immer* von Bewirtschaftungsgrundlagen der entgeltlichen Gebäudeüberlassung steuerrechtlich generell so stellen wollen, als ob gar keine Übertragung stattgefunden habe, so wäre dies in Inkrafttretens- und Übergangsbestimmung zu normieren gewesen, was aus gutem Grund unterblieb. Denn dann wäre die Novelle auf eine Unzahl von Fällen wie dem streitgegenständlichen, in denen eine vor dem 14.11.97 begonnene Vermietung von Eigentumswohnungen durch spätere, zeitlich unbestimmte Übertragungen fortgesetzt wird, nicht anwendbar gewesen, und die Novelle hätte ihren Zweck verfehlt. Die Inkrafttretens- Bestimmung des § 8 Abs 3 L-VO BGBl II 1997/358 wahrt den Vertrauensschutz gegen rückwirkende steuerrechtliche Eingriffe in bestehende Engagements für jene Steuersubjekte, welche eine Betätigung vor der Novellierung begonnen haben und sie danach fortsetzen. Die mit dem EStG und dem Grundgedanken der L-VO nun besser in Einklang stehende Norm des § 1 Abs 2 Z 3 L-VO ist nicht auf Fälle anzuwenden, in denen die Übertragung der Grundlagen einer solchen Tätigkeit noch vor Inkrafttreten der Novelle erfolgte. Rechtsnachfolger wie die Bw hingegen durften auf die Weitergeltung der älteren Fassung nicht vertrauen, in ihre Dispositionen wurde nicht rückwirkend rechtlich eingegriffen.

Auf dem Boden der Bestimmungen der L-VO BGBl II 1997/358 erweist sich die Betätigung der Bw innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren und mehr ab Beginn ihrer Betätigung im Februar 1999 als eindeutig ertraglos. Die gemäß § 2 Abs 4 zu erstellende Prognose war, ausgehend von den Echtdaten 1999 bis 2011, für 2012 – 2018 und 1/2019 wie folgt zu adaptieren:

Einnahmen: ab 2012 laut Planrechnung der Bw;

Zinsenaufwand: laut Planrechnung der Bw;

Sonstige Kosten: siehe Echtdaten 2011, ab 2012 angesetzt mit € 1.013,00 und indexiert. Die Ansätze in der Prognoserechnung der Bw von € 800,00 ohne Indexierung erscheinen angesichts der – mit Ausnahme der Jahre 2006 und 2010 – deutlich höheren Vergangenheits-Werte wirklichkeitsfremd und sind nicht nachvollziehbar.

Leerstehungskosten ab 2012: 2% der Einnahmen, indexiert mit 2%; auch bei professioneller Verwaltung durch eine einschlägig kompetente Firma (wie sie gegenständlich vorliegt) ist erfahrungsgemäß mit mindestens kurzzeitiger Leerstehung, etwa infolge vorzeitiger Beendigung eines Bestandverhältnisses und unerwartet notwendiger Suche eines neuen Mieters sowie mit einem gewissen Zeitbedarf für die allfällige Wiederherstellung eines einwandfreien Zustandes des Mietobjektes zu rechnen.

Mietausfallswagnis ab 2012: 4% der Einnahmen, indexiert mit 2%; der Ansatz erscheint dem Grunde nach gerechtfertigt und der Höhe nach angemessen. Auch bei professioneller Verwaltung durch eine kompetente Firma sind Mietausfälle infolge Zahlungsunfähigkeit des Mieters und Zusatzkosten verursachende Räumungsklagen nicht auszuschließen.

Instandhaltungs- u. Instandsetzungsaufwendungen ab 2012: 1% d. Herstellkosten (BKI 2000); der Ansatz liegt innerhalb der von Experten der Liegenschaftsbewertung empfohlenen Bandbreite (Untergrenze: 0,75%).

Da es sich bei den strittigen Ansätzen um dem Grunde nach zwingend aufzunehmende *kalkulatorische* Prognose- Parameter handelt, gehen die Einwendungen der Bw hinsichtlich der Bonität der aktuellen Mieter und des gegenwärtigen Zustandes der Wohnung ins Leere.

Ein gänzlicher Verzicht auf all diese Ansätze erscheint dem UFS jedenfalls sachlich unbegründet und stünde im Widerspruch zur einschlägigen Rechtsprechung des VwGH, wonach derartige Ansätze in einer tauglichen Prognoserechnung regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz haben. Im Übrigen würde selbst ein völliges Ausblenden derselben innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren und 11 Monaten (= bis Ende 2019) laut vorgelegter Prognoserechnung keinen Totalüberschuss der Einnahmen erwarten lassen. Das von der Bw

erwartete, grenzwertig positive Gesamtergebnis von € 280,74 im 22.Jahr (2020) wäre jedenfalls um bisher vernachlässigte Aufwandsansätze der beschriebenen Art – in welcher jährlichen Höhe immer – zu korrigieren und sich damit in einen Gesamtverlust verwandeln.

Selbst bei einer gedachten – hier aber unzulässigen – Entfernung sämtlicher Ansätze ab 2012 für Leerstellungs- und Mietausfallsrisiko sowie für Instandhaltung gelangt man, wie die mit Excel- Tool erstellte Prognose- Kontrollrechnung des Finanzamtes zeigt, innerhalb von 20 Jahren zu keinem auch nur annähernd positiven Gesamtüberschuss. Hinsichtlich der strittigen Tätigkeit liegt daher eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 3 L-VO BGBl II 1997/358 vor; die Bescheide betreffend Aufhebung des erklärungskgemäß ergangenen Erstbescheides sowie betreffend Einkommensteuer 2005 erscheinen rechtmäßig, sodass über die Berufungen wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 15. März 2012