



GZ. RV/0744-I/12,
miterledigt RV/0745-I/12,
RV/0746-I/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 15. Dezember 2010 bzw. 2. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 15. November 2010 bzw. 5. September 2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2011 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2012 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw (Berufungswerberin), eine Gesellschaft, hat bis zum Jahr 0001 eine A und einen B betrieben. Aus dieser Tätigkeit hat die Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Im Jahr 0001 wurde eine Betriebsaufgabe erklärt. Ab diesem Zeitpunkt (01.01.0001) wurden (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit Bescheiden vom 15. November 2010 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2005 bis 2009 einheitlich und gesondert mit 0 € festgestellt. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 16. November 2010 wurde ausgeführt, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung hätten sich sukzessive vermindert, wobei die Fremdfinanzierungskosten im selben Zeitraum sukzessive gestiegen seien. Im Jahr 2009 hätten die Finanzierungskosten das Dreifache der Einnahmen betragen. Im Jahr 2009 bestünde sohin ein Gesamtverlust von - Betrag 1 €.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingaben vom 15. Dezember 2010 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, im Streitfall handle es sich um eine Betätigung mit Einkunftsquellencharakter. Die Liebhabereiprüfung habe an Hand der Kriterienprüfung zu erfolgen. Eine derartige Prüfung sei im Streitfall unterblieben. Es seien lediglich das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste berücksichtigt worden.

Ein Vorhalt des Finanzamtes vom 9. März 2011 zur Anzahl der vermieteten Objekte, zur Preisgestaltung und zu den strukturverbessernden Maßnahmen blieb unbeantwortet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Ein Lokalaugenschein in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters habe ergeben, dass das gegenständliche Areal mit drei Gebäuden vermietet werde. Das Hauptgebäude stehe seit 0003 vollkommen leer. Aufgrund einer Beschau sei die Nutzung des Kellers sowie des Erd- und Obergeschosses nicht mehr möglich. Ein Nebengebäude werde an die Firma C (monatlicher Mietzins 111), ein weiteres an die Firma D (monatlicher Mietzins 222) vermietet.

Die für das Jahr 0002 geplanten Sanierungs- bzw. Umbaumaßnahmen am Hauptgebäude seien an der fehlenden Finanzierung gescheitert. Das Areal stehe faktisch unter der Verwaltung der F, die jegliche Finanzierung ablehne. Somit beschränke sich bis zum Ablauf des Vertrages mit der E die Vermietung des Areals auf die zwei Nebengebäude.

Der steuerliche Vertreter sei der Meinung, dass unter Berücksichtigung von Unwägbarkeiten (uneinbringliche Forderungen, Wirtschaftskrise, Einschränkung der unternehmerischen Tätigkeit durch die F) die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle.

Unter Darstellung der Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2005 bis 2009 kommt das Finanzamt sodann zum Ergebnis, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes (auf Dauer reduzierte Mieteinnahmen wegen fehlender Finanzierungs- bzw. Sanierungsmöglichkeit) die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht gegeben sei. Hauptursache für die geringen Mieteinnahmen sei, dass das Hauptgebäude nicht vermietet werden könnte. Eine Änderung des Zustandes sei mangels Finanzierung nicht möglich. Ein marktkonformes Verhalten sei im Hinblick auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung nicht ersichtlich. Das Bemühen um die Verbesserung der Ertragslage scheitere (wiederum) an der Finanzierung.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2012 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Bescheiden vom 5. September 2012 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2010 und 2011 einheitlich und gesondert mit 0 € festgestellt. Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingaben vom 2. Oktober 2012 fristgerecht

Berufung erhoben. Diese Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung liegen 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (§ 2 Abs. 2 LiebVO).

2.) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen, kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird.
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

3.) Beurteilungseinheit bei Überschusseinkünften ist die „einzelne Einkunftsquelle“, dh eine wirtschaftliche Einheit, der konkret Einnahmen und Ausgaben zugeordnet werden können.

Diese wird durch die Verkehrsauffassung abgegrenzt. Bei Vermietungen ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Rz 339 ff).

Unbestritten ist, dass das gegenständliche Areal aufgrund eines Vertrages bebaut wurde und ein Hauptgebäude und zwei Nebengebäuden errichtet worden sind. Zum 01.01.0001 wurde eine Betriebsaufgabe erklärt. Anlässlich dieser Betriebsaufgabe wurden die Gebäude offenkundig in das Privatvermögen übernommen (vgl. Ermittlung des Aufgabegewinnes zum 01.01.0001).

Im Streitfall wurden alle Mietobjekte zu einer Beurteilungseinheit zusammengefasst. Das Finanzamt hat keinerlei Feststellungen getroffen, weshalb im Berufungsfall die Vermietung der Gebäude einheitlich zu betrachten sein soll. Die Nebengebäude wurden an verschiedene Mieter vermietet. Die bezüglichen Mietverträge wurden dem Veranlagungsakt nicht beigegeben. Es kann daher nicht festgestellt werden, ob gleiche Nutzungsvereinbarungen getroffen worden sind.

Im Übrigen hat das Finanzamt nicht dargelegt, ob das Hauptgebäude (ehemalige X-Gebäude) nach der Betriebsaufgabe (01.01.0001) überhaupt jemals vermietet worden ist. Das Finanzamt hat lediglich ausgeführt, dass das Hauptgebäude seit 0003 leer stehe. Der Bericht über eine Beschau ist nicht aktenkundig, gleiches gilt für den Vertrag¹.

Letztendlich hat das Finanzamt aber auch keine Feststellungen zur Art und Ausmaß der für das Jahr 0002 geplanten Sanierungs- und Umbauarbeiten am X-Gebäude getroffen. Ungeklärt geblieben ist auch, was das Finanzamt mit den Ausführungen, das Areal stehe faktisch unter der Verwaltung¹ der F, zum Ausdruck bringen will. Auch in diesem Bereich mangelt es an jeglichen Sachverhaltsfeststellungen.

Beweiskräftige Unterlagen zu den behaupteten Sanierungs- und Umbauarbeiten und den (behaupteten) Unwägbarkeiten wurden von der Bw (offensichtlich) nicht angefordert.

4.) Steht die ehemalige Betriebsschuld mit einem Wirtschaftsgut in Zusammenhang, das in das Privatvermögen überführt worden ist, gilt damit auch die Betriebsschuld als entnommen.

Zinsen für ehemalige Betriebsschulden sind insoweit abzugsfähig, als sie nicht durch die Verwertung vorhandener betrieblicher Aktiva abgedeckt werden konnten und der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt hat (Doralt, EStG¹¹, § 4 Rz 236).

Im Streitfall wäre daher zu klären, ob und in welchem Ausmaß die geltend gemachten Zinsen tatsächlich mit den entnommen Wirtschaftsgütern (Gebäuden) in Zusammenhang stehen oder ob es sich um Zinsen für (ehemalige) Betriebsschulden handelt.

5.) Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs.1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen (Klärung der Beurteilungseinheit, Höhe der Zinsen, Feststellungen zur Durchführung einer Kriterienprüfung, Vorliegen von Unwägbarkeiten etc.) war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2013