



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0184-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HV, vertreten durch die Herburger & Allgäuer, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 188 BAO nach der am 29. September 2004 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber erwarben im Jahr 1985 den Gasthof V., den sie ab dem Jahr 1986 verpachteten. Die daraus erzielten Einkünfte wurden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Laut einer Prognoserechnung vom 13. Juni 1991 sollte die Verpachtungstätigkeit nach 15 Jahren, also ab dem Jahr 1999, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abwerfen.

In den Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 erklärten die Berufungswerber negative Einkünfte aus der Verpachtung des Gasthofs in Höhe von -169.819,20 S (1997) sowie -217.961,50 S (1998). Aufgrund dieser negativen und gegenüber der Prognoserechnung stark abweichenden Ergebnisse verlangte das Finanzamt von den Berufungswerbern eine neue Prognoserechnung. Da eine solche von den Berufungswerbern aber nicht vorgelegt wurde, stellte das Finanzamt mit Bescheiden vom 31. Jänner 2001 die Einkünfte für die Jahre 1997 und 1998 mit Null fest.

Gegen diese Bescheide erhoben die Berufungswerber Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Die Ergebnisse der Jahre 1991 bis 1996 seien in Folge gestiegener Instandhaltungsaufwendungen hinter den Erwartungen zurückgeblieben. In den Jahren 1997 und 1998 seien wegen des gänzlichen Fehlens von Mieteinnahmen erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstanden. Aufgrund dieser Werbungskostenüberschüsse habe das Finanzamt die in Rede stehende Vermietungstätigkeit als Liebhabereibetätigung eingestuft. Dabei seien der Behörde aber infolge verabsäumter Vorhaltsbeantwortungen entscheidungsrelevante Umstände nicht bekannt gewesen. Aus dem Umstand, dass die Umsatzsteuern erklärungskgemäß veranlagt worden seien und zudem die Bescheidbegründung auf § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) Bezug genommen habe, lasse sich ableiten, dass auch die Behörde davon ausgehe, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO einzustufen sei. Demnach liege bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, Einkünfte vor. Die Gewinnerzielungsabsicht müsse dabei anhand objektiver Umstände ersichtlich sein. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Überschüsse zu erwirtschaften. Dabei sei es nicht von entscheidender Bedeutung, ob tatsächlich ein Gesamterfolg erwirtschaftet werde, sondern es sei vielmehr von entscheidender Bedeutung, ob der Einkunftsquelle eine objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes innewohne. Träten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, so seien die Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle selbst dann nicht abträglich, wenn die Verluste bzw. die entgehenden Einnahmen das Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkten. Diese Rechtsansicht des BMF werde auch durch den Verwaltungsgerichtshof bestätigt, wonach nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen von Bedeutung sei. Subsidiär sei das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Steuerpflichtigen von Bedeutung. Im November 1996 sei das Pachtverhältnis mit dem langjährigen Pächter, Herrn E., ausgelaufen. Für den Pächter habe sich die Möglichkeit eröffnet, durch Erwerb von Eigentum an einem gastgewerblichen Betrieb in B. ein eigenes Hotel aufzubauen. Bereits vor Beendigung des Pachtverhältnisses sei mit der im Lichte der wirtschaftlichen Entwicklung der ganzen Talschaft schwierigen Pächtersuche begonnen worden. Über die Vermittlung von SI

der SpB sei mit Wirkung ab Dezember 1996 ein neuer Pachtvertrag mit Herrn W. mit einem monatlichen Pachtzins von 20.000 S abgeschlossen worden. Tatsächlich habe W. aber keine Miete bezahlt, dafür allerdings angesichts des Drängens auf Pachtzahlung Verkaufsverhandlungen hinsichtlich des Gesamtobjektes angeregt. Nachdem ein Verkauf nicht im Interesse der Vermieter gelegen habe und zudem das von W. gemachte Preisangebot völlig unzureichend gewesen sei, sei keine Einigung über den Verkauf zustande gekommen. Tatsächlich habe W. unbefugt während des Pachtverhältnisses mit Abbruch- und Umbaumaßnahmen im Objekt begonnen und im Zuge dessen auch erhebliche Teile der Bausubstanz entfernt. Die von ihm vorgenommenen baulichen Veränderungen seien vorerst nach außen nicht erkennbar gewesen. Die Verkaufsverhandlungen hätten sich bis September 1997 hingezogen und W. habe trotz steigenden Drucks und drohender gerichtlicher Geltendmachung keine Pachtzahlungen geleistet. Vielmehr habe er angesichts drohender Räumung in Verletzung sämtlicher vertraglicher Verpflichtungen und somit defraudant erhebliche Teile des Mobiliars und der Einrichtung abtransportiert und sei ohne formelle Kündigung innerhalb weniger Tage verschwunden. Er habe Österreich unter Mitnahme von Einrichtungsgegenständen mit einem angemieteten Lkw in Richtung Deutschland verlassen, wo sich seine Spur verloren habe. Der Aufenthalt von W. sei unbekannt und allfällige zivilrechtliche Ansprüche würden zweifelsfrei ins Leere gehen. Versuche der Gendarmerie, den Aufenthalt von W. zu ermitteln, seien ergebnislos verlaufen.

Die Bausubstanz und der Ruf des Gasthauses hätten durch diese Vorgänge arg gelitten. Dennoch sei es gelungen, im Dezember 1997 einen neuen Pächter (Philippo A.) zu finden, der sich verpflichtet habe, monatlich 10.000 S zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen. Tatsächlich sei von ihm einmalig im Juni 1998 eine Zahlung von über 5.000 S zuzüglich Umsatzsteuer bezahlt worden. Das Pachtverhältnis sei im Herbst beendet worden. Zahlungsansprüche hätten nicht mit Aussicht auf Einbringlichkeit geltend gemacht werden können. Das Pachtverhältnis mit dem neuen Pächter sei nicht zuletzt deshalb eingegangen worden, weil es seitens des Bürgermeisters empfohlen worden sei. In dieser Empfehlung sei der Wunsch der Gemeinde B. zum Ausdruck gebracht worden, einen Leerstand des Objektes zu vermeiden. Zu diesem Zeitpunkt sei der Pächter trotz noch aufrechten Bestandverhältnisses ohne sich abzumelden mit unbekanntem Ziel verreist und habe sämtliche Schlüssel mitgenommen, sodass vorerst das Objekt nicht betreten werden können. Als sich die Verpächter bei Erkennen der drohenden Frostgefahr unter Inanspruchnahme professioneller Hilfe Zutritt zum Gebäude verschafft habe, sei der Schaden bereits eingetreten gewesen. Ende Oktober 1998 habe es einen frostbedingten Wasserschaden im Gebäude in der Höhe von ca. 1,6 Mio. S gegeben. Dieser Wasserschaden sei nicht durch die Versicherung gedeckt, da zum Zeitpunkt des Schadensereignisses das Haus unbewohnt gewesen sei, obwohl es vom damaligen Pächter hätte bewohnt und beaufsichtigt werden müssen. Dieser Wasserschaden habe eine Verpachtung des Objektes in

der Wintersaison 1998/1999 sehr erschwert. Mit Herrn K. habe im November 1998 dennoch ein neuer Pächter gefunden werden können, der im Pachtobjekt ein Snowboard-Hotel mit angeschlossener Disco einrichten wollte. Im Zuge der behördlichen Bewilligungsverfahren sei allerdings nicht zuletzt auf Betreiben der Nachbarn für die Disco keine Benützungsbewilligung erteilt worden. Dennoch seien Herrn K. für diverse Tagesveranstaltungen Einzelgenehmigungen zum Betrieb der Disco erteilt worden, weil ein funktionierender Disco-Betrieb auch im Interesse der Gemeinde gelegen habe. Es habe wiederholt Schallmessungen bis ins Frühjahr 1999 gegeben, um Einwendungen der Nachbarschaft eventuell doch noch abzuwehren. Allerdings wären die einzuhaltenden Grenzwerte nur mit undefinierbar hohen Investitionen erzielbar gewesen.

Im Jahre 1999 seien Planungsarbeiten zur Sanierung des Objektes in Auftrag gegeben worden, die insbesondere auch die zur Erreichung der erforderlichen behördlichen Bewilligung zum Betrieb der Disco erforderlichen Adaptierungsmaßnahmen umfassen sollten. Die durchgeführten Planungsarbeiten hätten allerdings gezeigt, dass die allenfalls erforderlichen finanziellen Mittel wirtschaftlich nicht vertretbar wären. Dennoch würden fortlaufend bis zum heutigen Tage von Herrn K. Einzelevents für Snowboarder im Gasthaus abgehalten. Diese Events seien von ihm auch unter der Bezeichnung "Riders Paradise" beworben worden. Naturgemäß seien die daraus erzielbaren Mieteinnahmen gering. Trotz intensiver Pächtersuche auch unter Mithilfe der Gemeinde, die an einem Weiterbestand des Objektes sehr interessiert sei, sei es auch in Ansehung der mittlerweile stark geschädigten Bausubstanz nicht gelungen, einen neuen Pächter zu finden. Aktuell würden Überlegungen angestellt, von der Nutzung als Gastgewerbebetrieb abzugehen, da mittlerweile in mehreren Betrieben die behördlichen Auflagen nicht mehr erfüllt werden könnten. Aus dem vorstehend beschriebenen Sachverhalt sei zu erkennen, dass unerwartete Umstände eingetreten seien, die zu den Werbungskostenüberschüssen geführt hätten. Die weitestgehend ramponierte Bausubstanz mache grundlegende Planungen zur Revitalisierung erforderlich, die zur Zeit noch nicht abgeschlossen seien. Zufolge dieses Umstandes sei zur Zeit auch die Vorlage einer Prognoserechnung nicht sinnvoll, da weder Einnahmen noch Ausgaben planbar seien. In liebhabereirechtlicher Beurteilung sei festzuhalten, dass die Einkunftsquelle ursprünglich auch seitens des Fiskus als tauglich eingestuft worden sei, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Selbst bei stagnierenden bzw. fallenden Pachteinnahmen wäre auch unter Berücksichtigung steigender Instandhaltungsaufwendungen ein Totalüberschuss in 34 Jahren möglich gewesen.

Nach Eintreten unerwarteter Umstände gewinne die Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO entscheidende Bedeutung. Der vorstehend geschilderte Sachverhalt zeige, dass große Anstrengungen unternommen worden seien, das Objekt zu verpachten und anständige Pachtentgelte zu erzielen. Es würden mittlerweile seitens der Vermieter erhebliche Aufwendungen getragen, um das Pachtobjekt in verpachtbaren Zustand zu halten bzw. in

einen solche zu bringen. Zudem werde darauf verwiesen, dass zufolge 100%iger Eigenkapitaldeckung bereits seit vielen Jahren keinerlei Finanzierungskosten angefallen seien. Es scheine somit klar dokumentiert, dass die in § 1 Abs. 1 LVO relevierte Gewinnerzielungsabsicht gegeben sei. Wenn diese Absicht gegeben sei und zudem die Verschlechterung der Ergebnisse auf unerwartete Umstände zurückzuführen sei, sei die Vermietungstätigkeit selbst dann als Einkunftsquelle zu werten, wenn Verluste erzielt und allenfalls ein Totalüberschuss nicht erreicht worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2001 als unbegründet ab. Im wesentlichen begründete das Finanzamt seine Entscheidung damit, dass es der Verpachtungstätigkeit schon an der objektiven Ertragsfähigkeit mangle. Zwar wäre nach einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren (der von den Berufungswerbern geforderte Beobachtungszeitraum von 35 Jahren komme keinesfalls zum Tragen) unter Außerachtlassung der von den Berufungswerbern vorgebrachten unerwarteten Umstände ein positives Gesamtergebnis zu erzielen gewesen; in Anbetracht der Tatsache, dass das Pachtobjekt ausschließlich aus Eigenmittel finanzierte worden sei und dementsprechend in der Prognoserechnung auch keine Finanzierungskosten angesetzt worden seien, sei ein wesentlich kürzerer Zeitraum als jener von 20 Jahren heranzuziehen. Dann wäre aber auch unter Vernachlässigung der Umstände nach dem Jahr 1996 kein positives Gesamtergebnis erzielbar gewesen und sei aus diesem Grunde bereits die objektive Ertragsfähigkeit zu verneinen. Aber auch die Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO führe zu einer Liebhabereibeurteilung. Auch wenn vorgebracht werde, die Beschädigung der Bausubstanz läge außerhalb des Einflussbereiches der Verpächter, sei dennoch festzustellen, dass offensichtlich keine ausreichenden Sanierungsmaßnahmen seitens der Berufungswerber durchgeführt worden seien. Auch ein marktgerechtes Verhalten im Sinne eines ausreichenden "Managements" liege nach Auffassung des Finanzamtes nicht vor, da es auch Jahre nach Eintritt der Schadensereignisse keine abgeschlossenen Pläne zur Revitalisierung des Objektes gebe. Die Verpachtung um einen geringen Pachtzins scheine als Maßnahme jedenfalls nicht ausreichend und komme das Bestreben nach Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht zum Ausdruck.

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2001 stellten die Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

In der am 29. September 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Berufungswerber HPS zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt: Der Gasthof sei 1985 von seinem Vater übernommen und ab 1986 verpachtet worden. Der Vater habe sich für das Haus interessiert und habe es schließlich für ca. 4,5 Mio. S gekauft. Es sei nicht das einzige Haus gewesen, welches er gekauft habe, es sei eine Strategie gewesen, Gasthäuser zu

kaufen. Der Vater habe etwa 2 Mio. S in die Küche investiert. Er habe zuerst einen Pächter gefunden, der nur kurz geblieben sei. Dann sei E. gekommen, der sich sehr eingesetzt habe. Er habe auch selbst investiert, habe das Objekt auch für 6,5 Mio. S selbst kaufen wollen, was jedoch zu wenig für sie gewesen sei. E. sei dann weggegangen, weil er ein anderes Haus gekauft habe, welches er immer noch führe. Der Gasthof V. liege unmittelbar neben der Kirche, was im Prinzip eine hervorragende Lage sei. Der Pachtvertrag mit E. sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, das ganze Investitionsverhalten habe auf dauerndes Engagement von ihm hingedeutet. Er habe dann eben gekündigt. Die Berufungswerber hätten dann die SpB mit der Pächtersuche beauftragt, auch der Bürgermeister habe sich damit befasst. Man habe dann einen Deutschen (W.) gefunden, der habe einen guten Eindruck gemacht, aber kein Geld gehabt. Er habe gut gekocht, es sei alles in Ordnung gewesen. In weiterer Folge habe W. das Haus kaufen wollen. Die SpB habe 5 Mio. S verlangt, der Deutsche habe aber gesagt, er könne nur 3,5 Mio. S bar und den Rest in Raten zahlen. Der Deutsche habe dann alles, was nicht niet- und nagelfest gewesen sei, abtransportiert. Man habe diesen Sachverhalt der Gendarmerie gemeldet. W. sei nicht geklagt worden, weil dies hätte nur zu einem Geldverlust geführt hätte. Er (der Berufungswerber) habe dann erfahren, dass W. schon überall Geldschulden anhängig gehabt habe. W. habe das Mobiliar mitgenommen, Teller, Geschirr, Tischwäsche etc. Die Berufungswerber seien dagegen nicht versichert gewesen, sie hätten keinen einzigen Schilling Verlustabdeckung bekommen. Im Mittelhaus seien kein Boden und keine Toilette mehr gewesen, es sei alles entfernt worden, auch Fenster etc. seien nicht mehr vorhanden gewesen, weil er das Haus renovieren habe wollen. Von diesem Vorfall habe er, HPS, erst Kenntnis erlangt, als W. bereits fort gewesen sei. Das Gasthaus samt den Gästezimmern sei nicht mehr benutzbar gewesen. Wann der Abbau angefangen habe, lasse sich nicht mehr feststellen. Auch lasse sich eine Renovierung innen nicht so leicht erkennen. Die Pacht habe im ersten Jahr monatlich 20.000 S betragen, damit W. auf die Füße komme. Im Endeffekt sei es ein reiner Flop und Schaden gewesen. Das Haus sei nicht mehr benutzbar gewesen, oben sei ein Italiener gewesen, den habe der Bürgermeister gebracht. Einmal habe er 5.000 S bekommen. Dann sei das Wasser eingefroren, als der Italiener auf Urlaub gefahren sei. Der Italiener sei dann mit unbekanntem Ziel verschwunden. Es hätten überhaupt keine schriftlichen Pachtverträge bestanden, zumindest seien diese nicht aktenkundig. Es sei alles nur mündlich vereinbart worden. Dann sei K. gekommen, der Geschäftsführer in zwei Hotels sei. Diese Hotels seien gut geführt worden, man wollte ein Snowboard-Geschäft samt Disco aufbauen. Die Disco existiere seit 30 Jahren in der V., die Gemeinde sei dafür, die Disco sei aber nicht bewilligt gewesen. Die Nachbarn seien total dagegen gewesen, hätten aber nicht gewusst, dass keine Bewilligung vorliege. Schallschutzmassnahmen hätten auch nicht geholfen. Seit dem Frostscha- den in der Saison 1998/99 gehe es nur noch um die Disco. Der Berufungswerber wolle, dass die Gemeinde das Ganze kaufe, der Bürgermeister sei um einen

kostengünstigen Abbruch besorgt. Ein Sachverständigengutachten sei nicht eingeholt worden, da der Berufungswerber selbst sehe, dass da nichts mehr zu machen sei. Herr M. habe geschaut, ob man nicht Wohnungen daraus machen könne. Es seien diesbezügliche Besprechungen abgehalten worden, es seien jedoch Kosten im Raum gestanden, die niemals zu amortisieren gewesen wären. Wirtschaftlich sinnvoll sei nichts mehr zu machen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Verpachtung des Gasthofes V. aufgrund der in den Streitjahren erzielten Verluste eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt 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 Betätigung vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung II BGBl. 1993/33 (LVO) zu beantworten. Die Liebhabereiverordnungen unterscheiden dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), 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 leg. cit.), die vorliegen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg. cit. ausgeschlossen sein.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der in Rede stehenden Verpachtung um eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO). In diesem Fall muss die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar sein. Da es sich bei der gegenständlichen Verpachtung jedenfalls um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO handelt, ist das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss (Kalkulationszeitraum), entspricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung BGBl. 1997/358 dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg. cit. (vgl. VwGH 24.9.1996, 93/13/0241 und 29.2.2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den Verwaltungsgerichtshof, dass dieser Zeitraum absehbar

ist. Als absehbarer Zeitraum wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0241, bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dieser kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit rund 20 Jahren angenommen werden.

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. Erst die vorgelegten Überschussrechnungen rücken 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 haben die Berufungswerber die objektive Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Verpachtungstätigkeit mit einer am 13. Juni 1991 abgegebenen Prognoserechnung zu belegen versucht. Nach dieser Prognoserechnung hätte bereits nach 15 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt werden sollen. Tatsächlich wurde im Prognosezeitraum 1985 bis 1998 ein Gesamtverlust von -1.347.096,31 S erzielt. Auch wenn man die Jahre 1997 und 1998 bei diesem Vergleich ausklammert und nur die Jahre 1985 bis 1996 heranzieht, ergibt sich eine starke Differenz zwischen dem prognostizierten und dem tatsächlich erzielten Ergebnis: einem prognostizierten Ergebnis der Jahre 1985 bis 1996 von -335.000 S steht ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von -959.495,91 gegenüber. Diese Differenz ist nicht wie die steuerliche Vertretung der Berufungswerber in der Berufung vom 15. März 2001 meint, auf gestiegene Instandhaltungskosten der Jahre 1991 bis 1996 zurückzuführen – die in diesen Jahren steuerlich erklärten Instandhaltungskosten inkl. sonstiger Werbungskosten betrugen 64.325 S und lagen damit im Schnitt der prognostizierten Kosten in Höhe von 65.833 S -, sondern darauf, dass in der Prognoserechnung die

Pachterlöse weitaus zu optimistisch angesetzt wurden: laut Prognose sollten zwischen 1991 und 1996 Pachterlöse 2.773.000 S lukriert werden, tatsächlich wurden aber nur Erlöse in Höhe von 1.705.8681,82 S erzielt. D.h., die tatsächlich erzielten Pachterlöse lagen pro Jahr im Schnitt um mehr als 100.000 S unter den prognostizierten und bewegten sich weiter in etwa auf dem Niveau der Einnahmen vor dem Jahr 1991. Es ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb die Einnahmen ab dem Jahr 1991 wesentlich höher hätten sein sollen als die Jahre zuvor und es konnten von den Berufungswerbern wie von deren Steuervertreter auch keine überzeugenden Gründe dafür vorgebracht werden. Die Prognoserechnung ist daher jedenfalls hinsichtlich der Pachterlöse unplausibel. Dem Einwand des Steuervertreters, aus der Sicht des Jahres 1991 sei ohnedies ein Beobachtungszeitraum von 35 Jahren zur Anwendung gelangt und in diesem Zeitraum sei auch unter Berücksichtigung fallender Pachteinnahmen und steigender Instandhaltungsaufwendungen ein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen, kann nicht gefolgt werden. Wie bereits oben ausgeführt, war nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Bereich der Vermietung und Verpachtung ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren niemals angemessen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in der Verwaltungspraxis ein derartiger Kalkulationszeitraum für die sog. "große Vermietung" als angemessen gegolten hat. Bereits im Erkenntnis vom 15.11.1994, 94/14/0083, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass weder aus dem Gesetz noch aus der Liebhabereiverordnung abzuleiten sei, der Kalkulationszeitraum betrage 35 Jahre. Vielmehr sei der Kalkulationszeitraum von der Behörde nach den Umständen des jeweiligen Falles durch Ermittlung der bestehenden Übung festzustellen. Im Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171 hat der Verwaltungsgerichtshof dann unter Hinweis auf Zorn, ÖStZ 1996, 417ff., den üblichen Kalkulationszeitraum entsprechend der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen mit ca. 20 Jahren bestimmt.

Auch wenn die Pachteinnahmen hinter der prognostizierten Höhe zurückblieben, kann die objektive Ertragsfähigkeit der Verpachtung deswegen noch nicht verneint werden. Auch bei entsprechend auf das Niveau der Jahre 1986 bis 1990 reduzierten Pachteinnahmen wäre das Ergebnis nach 20 Jahren aus der Sicht des Jahres 1991 vielleicht sogar positiv, jedenfalls aber nur knapp negativ gewesen, wenngleich einzuräumen ist, dass diese Annahme nur unter der Voraussetzung gilt, dass das Pachtverhältnis mit E. oder einem diesem gleichwertigen Pächter fortgesetzt worden wäre. Der Meinung des Finanzamtes, dass in diesem Falle von einem kürzeren Beobachtungszeitraum auszugehen sei, weil das Pachtobjekt ausschließlich mit Eigenmittel finanziert worden sei und auch in der Prognoserechnung ein nur 14 jähriger Prognosezeitraum gewählt worden sei, kann nicht gefolgt werden. Für einen kürzeren als zwanzigjährigen Prognosezeitraum findet sich im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung weder in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, noch in der Literatur, noch auch in der Verwaltungspraxis irgend ein Anhaltspunkt. Dass die Berufungswerber einen derart kurzen Kalkulationszeitraum in ihre Prognoserechnung aufgenommen haben, mag wohl auf

den Umstand zurückzuführen sein, dass sich nach diesem Zeitraum ein Gesamtüberschuss ergeben hätte sollen. Im Übrigen orientiert sich der Kalkulationszeitraum auch nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Abgabepflichtigen, sondern nach dem im Geschäftsleben üblichen Kalkulationszeitraum.

Damit ist die Berufung aber noch nicht zugunsten der Berufungswerber entschieden. Denn es steht außer Streit, dass das tatsächliche Ergebnis aus der Verpachtung des Gasthofes V. vom prognostizierten Ergebnis deutlich abweicht. In diesem Fall ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO der ursprüngliche Plan eingehalten werden kann.

Diese Frage ist im vorliegenden Fall zu verneinen, denn es steht außer Zweifel, dass das Gesamtergebnis am Ende des Kalkulationszeitraumes von zwanzig Jahren klar negativ sein wird.

Damit allein kann allerdings noch nicht Liebhaberei unterstellt werden: wird die Prognose nur aufgrund unvorhersehbarer oder unabwendbarer Ereignisse verfehlt, so spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei (vgl. Verwaltungsgerichtshof 3.7.1996, 93/13/0171). Dies gilt aber nicht für jede Unwägbarkeit. Liebhabereiunschädlich sind Unwägbarkeiten wie Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern, unvorhergesehene Investitionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme bei der Suche eines Nachmieters udgl. nur dann, wenn der Vermieter sein Bestreben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert. Es ist in diesem Falle mittels der Kriterienprüfung festzustellen, ob der Vermieter auf diese Unwägbarkeiten mit Verbesserungsmaßnahmen (z.B. durch außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, durch niedrigeren Mietzins für noch zu vermietende Wohnungen zur Erhöhung der Auslastung, durch bauliche Maßnahmen zur besseren Vermietbarkeit und durch Veräußerung einzelner Wohnungen oder des gesamten Gebäudes) wirtschaftlich sinnvoll reagiert hat. Ist allgemein erkennbar, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten überhaupt nicht mehr zu erreichen ist und reagiert der sich Betätigende darauf mit der Einstellung der entgeltlichen Überlassung bzw. mit einer dieser gleichzuhaltenden Änderung der Bewirtschaftung, so sind die bisher anlaufenden Überschüsse der Werbungskosten steuerlich anzuerkennen.

Andernfalls ist ab jenem Kalenderjahr, in dem dies erstmals allgemein erkennbar war, Liebhaberei anzunehmen. Ist nicht allgemein erkennbar, ob ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreichbar ist, so ist dann keine Liebhaberei anzunehmen, solange der Betätigende seine Gesamtüberschusserzielungsabsicht anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO dokumentiert. Steuert der sich Betätigende veränderten Verhältnissen nicht entgegen, nimmt er über Jahre hinweg Werbungskostenüberschüsse in Kauf oder begünstigt diese sogar, so ist die entgeltliche Überlassung eines Gebäudes als

Liebhabe zu beurteilen (vgl. hierzu Rauscher und Grübler in SWK 2002, S 365 sowie die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 30.6.1992, 92/14/0044 und vom 27.5.1999, 97/15/0113).

Nach § 2 Abs. 1 LVO ist bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, bei denen Verluste entstehen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Anhand eines sich danach ergebenden Gesamtbildes ist zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist oder nicht.

Ad 1. und 2: Aus sämtlichen Pachtverträgen nach W. wurden nahezu keine Pachteinahmen (insgesamt 25.500 S) erzielt, während andererseits weiterhin Werbungskosten in beträchtlicher Höhe, darunter allein die jährliche Abschreibung von 140.451 S, anfielen. Zwischen 1997 und 2001 wurden ausschließlich Verluste erzielt, insgesamt ergibt sich ein Gesamtverlust in Höhe von -789.022,50. Diese Verluste sind in Relation zur Art der Betätigung (Vermögensverwaltung) als gravierend einzustufen.

Ad 3. bis 6: Zwar ist den Berufungswerbern zuzugestehen, dass das Ausscheiden des langjährigen Pächters E. und die Schwierigkeiten bei der Pächtersuche als Unwägbarkeiten im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einzustufen sind, die an der Beurteilung einer Tätigkeit als ertragsfähig grundsätzlich nichts zu ändern vermag. Die tatsächlichen erzielten Verluste ab dem Jahr 1997 sind aber nicht einfach auf das Ausscheiden von E., sondern auf eine im Sinne der Kriterien 3 bis 6 fehlerhafte Reaktion der Berufungswerber auf die neue Situation nach dem Ausscheiden von E. zurückzuführen: Zunächst ist zu sagen, dass die gesamte Sachverhaltsschilderung durch die Berufungswerber durch keinerlei schriftliche Unterlagen dokumentiert werden konnte. Und dies, obwohl die Pachtverhältnisse jedenfalls ab dem Jahr 1997, d.h. nach dem Ausscheiden von E., zumindest als turbulent bezeichnet werden müssen. Es werden zwar in den Fällen W. und Philippo A. durchaus strafrechtsrelevante Umstände vorgebracht, es können aber weder Polizeiberichte noch Korrespondenzen, die diese Ausführungen belegen könnten, vorgelegt werden. Auch schriftliche Pachtverträge liegen nicht vor. So lassen sich die Schilderungen der

Berufungswerber auch nicht verifizieren. Damit soll nicht die Unglaubwürdigkeit der Vorbringen der Berufungswerber unterstellt werden. Es entspricht aber nicht dem Verhalten eines gewinnorientiert agierenden Unternehmers, wenn lediglich mündliche Pachtverträge geschlossen werden und auch sonst keinerlei Beweismittel angeschafft und aufbewahrt werden, die die getroffenen Vereinbarungen dokumentieren könnten, weiß doch jeder Unternehmer, dass ohne Beweismittel die eigenen Interessen im Rechtswege nur schwer durchsetzbar sind.

Auch das übrige Verhalten der Berufungswerber deutet nicht auf eine Gewinnabsicht der Berufungswerber hin. Zwar wurde mit W. ein Pachtzins in Höhe von 20.000 S vereinbart, der zu maximalen Jahreseinnahmen von 240.000 S und damit vielleicht in einem angemessenen Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen geführt hätte. Tatsächlich hat W. aber fast gar keine Pacht bezahlt. Weshalb dann nicht sofort das Pachtverhältnis aufgekündigt worden ist, ist unverständlich. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof spricht ein Aufrechterhalten eines Mietverhältnisses mit säumigen Mietern für das Vorliegen von Liebhaberei (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 5.10.1994, 92/15/0223; 3.7.1996, 92/13/0188). Die diesbezügliche Erklärung der Berufungswerber, es habe Verkaufsverhandlungen mit dem Pächter gegeben, vermag nicht zu überzeugen. Dass Verkaufsverhandlungen geführt werden, bedeutet ja nicht, dass deshalb kein Pachtzins zu bezahlen ist. Schon gar, wenn, wie im vorliegenden Fall, ein Verkaufsabschluss völlig unwahrscheinlich ist. Denn laut den Ausführungen in der Berufung hat ein Verkauf des Pachtobjektes gar nicht im Interesse der Verpächter gelegen. Die Berufungswerber haben ja schon ein Verkaufsangebot von E. ausgeschlagen, und da war mit 6,5 Millionen ein weit höherer Preis im Spiel als im Falle von W. mit 5 Millionen. Auch lagen die Verhandlungspositionen derart weit auseinander, dass eine Einigung ohnehin nicht zustande gekommen wäre. Hinzu kommt, dass W., wie der Berufungswerber HPS in der mündlichen Verhandlung ausgesagt hat, nicht nur kein Geld hatte, sondern auch noch hoch verschuldet war. Dass die Berufungswerber diesen Umstand erst in Erfahrung brachten, nachdem W. mitsamt dem Mobiliar spurlos verschwunden war, kann nur damit erklärt werden, dass sie nicht ausreichend Erkundigungen über die Person des Pächters eingeholt haben. Auch das hätte aber zu einem marktkonformen Verhalten gehört. Dann wäre es wohl nicht zum Abschluss des Pachtvertrages mit W. und damit auch nicht zu dem illegalen Umbau und Abbruch des Gebäudes gekommen. Auch so ist es nur schwer nachvollziehbar, dass die Berufungswerber erst nach dem Verschwinden des Pächters von dessen Abbruch- und Umbaumaßnahmen erfahren haben. Dies bedeutet, dass die Berufungswerber bis zum Ende des Pachtverhältnisses mit W., d.h. fast ein Jahr lang, das Pachtobjekt nie besucht haben. Und das, obwohl der Pächter nie einen Pachtzins bezahlt und obwohl es Verkaufsverhandlungen mit ihm gegeben hat. Ein solches Verhalten deutet nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates auf ein geringes Interesse an der Ertragssituation des Pachtobjektes hin, das wohl nur damit erklärt werden kann, dass es sich bei diesem

Objekt um eines von mehreren handelt und die Berufungswerber auf Einnahmenüberschüsse aus der Bewirtschaftung dieses Objektes nicht unbedingt angewiesen sind. Unzweifelhaft hätte ein ausschließlich an Einnahmenüberschüssen interessierter Unternehmer in dieser Situation anders gehandelt.

Dasselbe gilt auch für die weitere Bewirtschaftung des Pachtobjektes. So wurde im Dezember 1997 ein weiterer Pachtvertrag mit A. mit einem Pachtzins von 10.000 S geschlossen. Davon abgesehen, dass mit Pachteinnahmen in Höhe von monatlich 10.000 S ein Gesamteinnahmenüberschuss wohl kaum je hätte erzielt werden können, wurde auch in diesem Fall bis auf 5.000 S kein Pachtzins gezahlt und entstand durch das Verhalten des Pächters sogar ein weiterer beträchtlicher Schaden am Pachtobjekt. Forderungen konnten aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Pächters erneut nicht eingebracht werden. Das Argument, das Pachtverhältnis mit A. sei nicht zuletzt auf Empfehlung des Bürgermeister der Gemeinde B. eingegangen worden, vermag in liebhabereirechtlicher Hinsicht nicht zu überzeugen, richtet ein gewinnorientiert handelnder Unternehmer sein Wirtschaften doch nicht nach Empfehlungen von politischer Seite, sondern ausschließlich nach ertragsoptimalen Kriterien aus. Ein gewinnorientiert agierender Unternehmer hätte daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein derartiges Pachtverhältnis nicht geschlossen oder zumindest den Pächter mit gehöriger Sorgfalt ausgesucht. Jedenfalls hätte er aber nach Nichtzahlung des Pachtzinses sofort das Pachtverhältnis aufgekündigt.

Davon abgesehen: Spätestens nach dem Abgang von W. musste den Berufungswerbern klar sein, dass aus der Bewirtschaftung des in Rede stehenden Objektes ein Gesamteinnahmenüberschuss nicht mehr erzielt werden konnte. Laut Aussage des Berufungswerbers HPS während der mündlichen Verhandlung hatte W. das Mobiliar mitgenommen und im Mittelhaus die Böden und die Toiletten sowie die Fenster entfernt. Auch die Gästezimmer waren nicht mehr benutzbar. Es wäre daher zu erwarten gewesen, dass die Berufungswerber die Bewirtschaftung dieses Objektes einstellen und die Liegenschaft zu veräußern versuchen, anstatt weiterhin von vornherein aussichtslose und im Ergebnis sogar schadenverursachende Pachtverträge abzuschließen. (vgl. hierzu Verwaltungsgerichtshof vom 3.7.1996, 92/13/0139, wo das Aufrechterhalten eines Mietverhältnisses nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit des Mieters nur bis zur kurz darauf erfolgten Veräußerung der Liegenschaft liebhabereiunschädlich war, und zwar deshalb, weil so - anders als im Fall des Leerstehens des Objektes - wenigstens eine geringe Miete vereinnahmt werden konnte).

Auch mit der Verpachtung des Objektes an K. wurde eine längst als aussichtslos erkennbare Situation nur prolongiert, nicht aber verbessert. Denn dass mit einem nicht einmal behördlich genehmigten Diskothekenbetrieb ein Gesamtgewinn nicht zu erzielen war, musste den Berufungswerbern bekannt sein. Mit derartigen Maßnahmen wird entgegen der Meinung der Berufungswerber und deren steuerlichem Vertreter keine Gewinnerzielungsabsicht dokumentiert. Vielmehr drängt sich auch hier der Eindruck auf, dass wohl eher persönliche

Grunde der Berufungswerber oder andere Interessen, etwa der Gemeinde B., für die Fortsetzung der Bewirtschaftung des Pachtobjektes maßgeblich waren als wirtschaftliche Erwägungen. Davon abgesehen war nach dem Weggang von A. nur noch die Diskothek Gegenstand der Bewirtschaftung, sodass ab diesem Zeitpunkt jedenfalls von einer geänderten Art der Bewirtschaftung auszugehen war, die allerdings, wie der Berufungswerber HPS selbst einräumt, ohne Aussicht auf einen Einnahmenüberschuss und daher ebenfalls als Liebhabereibetätigung einzustufen war.

Im Ergebnis war daher wie folgt zu entscheiden: Die von den Berufungswerbern ausgeübte Verpachtung des Gasthofes V. war zwar während des Pachtverhältnisses mit E. bis einschließlich 1996 dem Grunde nach als Einkunftsquelle anzuerkennen. Die Reaktion der Berufungswerber auf die Situation nach dem Ausscheiden des Pächters E. hält aber einer Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO nicht stand. Das Verhalten der Berufungswerber hinsichtlich der Pachtverhältnisse mit W., A. und K. entsprach nicht jenem eines nach Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten strebenden Unternehmers. Aus diesen Gründen war die in Rede stehende Verpachtungstätigkeit ab dem Jahr 1997 als Liebhabereitätigkeit einzustufen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 3. Dezember 2004