



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0510-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw, vom 13. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 16. Dezember 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1995 bis 2002 entschieden:

Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 2001 wird der Berufung Folge gegeben und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden endgültig wie folgt festgestellt.

1995	- 58.180,-- ATS
1996	- 60.901,-. ATS
1997	- 35.140,-- ATS
1998	- 27.639,-- ATS
1999	- 44.284,-- ATS
2000	- 20.529,-- ATS
2001	- 8.848,-- ATS

Die Anteile für Bw1 (StNr 456.) und BW2 (StNr. 123) betragen jeweils:

1995	- 29.090,-- ATS
1996	- 30.450,50 ATS
1997	- 17.570,-- ATS
1998	- 13.819,50 ATS
1999	- 22.142,-- ATS
2000	- 10.264,50 ATS
2001	- 4.424,-- ATS

Hinsichtlich des Jahres 2002 wird der Berufung stattgegeben und der Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte vom 16. Dezember 2005 aufgehoben.

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

Mit Kaufvertrag vom 17. November 1994 erwarben Bw. drei Wohnungen, wovon eine noch im Jahr 1994 und die zweite im Jahr 1995 wieder verkauft wurden. Die dritte Wohnung wurde vermietet, Bw. erklärten ab 1994 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Für das Veranlagungsjahr 1994 wurde der erklärte Verlust in Höhe von 22.826,00 ATS endgültig gemäß § 188 BAO festgestellt. In den Folgejahren wurden folgende Verlust vorläufig festgestellt:

1995	58.180,00 ATS
1996	60.901,00 ATS
1997	35.140,00 ATS
1998	27.639,00 ATS
1999	44.284,00 ATS
2000	20.529,00 ATS

Für das Veranlagungsjahr 2001 ermittelte die Abgabenbehörde erster Instanz die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung im Schätzweg und stellte sie vorläufig mit 0,-- fest. In einer nachträglich eingereichten Abgabenerklärung wurde ein Verlust von 8.848,58 ATS bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2004 wurde der Verlust aus Vermietung und Verpachtung für das Veranlagungsjahr 2002 erklärungsgemäß mit 757,18 € (endgültig) festgestellt.

Per 16. Juni 2004 wurde die Liegenschaft veräußert.

Mit endgültigem Bescheid vom 16. Dezember 2005 sprach die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 2002 nicht festgestellt würden. In einer gesonderten Bescheidbegründung wurde detailliert dargelegt, dass aus den abgegebenen Erklärungen ersichtlich sei, dass die Betriebsergebnisse immer verlustreich seien und die Mieteinnahmen nicht einmal die bezahlten Zinsen abdecken

würden. Weiters sei aus dem Verkauf ein Verlust entstanden. Zur Liebhabereibeurteilung sei entscheidend, ob das Objekt eine Einkunftsquelle darstelle, d.h. ob es in absehbarer Zeit Gewinne abwerfen würde. Da dies hier nicht zutreffend sei, würden die vorläufig veranlagten Verluste der Jahre 1994 bis 2002 iHv 279.916,00 ATS nicht anerkannt.

Mit Schriftsatz vom 13. Februar 2006 brachten Bw. nach stillschweigend gewährter Fristverlängerung gegen den Bescheid vom 16. Dezember 2005 das Rechtsmittel der Berufung ein. Gemäß Liebhabereiverordnung BGBl 1933/33 sei eine Kriterienprüfung vorzunehmen, wonach bei Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen eine Einkunftsquelle vorliege. Die jährlichen Verluste würden nie die Umsätze erreichen/übersteigen (ausgenommen erstes Jahr, in dem noch kein Umsatz geplant gewesen wäre, tatsächlich jedoch erzielt worden sei). Die Verluste würden sinken, die Umsätze steigen. Die Verluste würden in absehbarem Zeitraum gänzlich durch Gewinn gedeckt. Die Immobilie sei per 16. Juni 2004 verkauft worden, sodass im Jahr 2004 nur für sechs Monate Einnahmen sowie halbe AfA gegeben wären. Unter der Berücksichtigung dass der Überschuss 2004 nur für ein halbes Jahr erwirtschaftet worden sei, würde das bis dahin erzielte Gesamtergebnis nur unwesentlich vom prognostizierten Ergebnis abweichen. Es sei daher anzunehmen, dass entsprechend der Prognoserechnung ein positiver Gesamtgewinn erzielt werden könne. Aufgrund der eher schlechten Lage des Immobilienmarktes wäre beim Verkauf kein höherer Erlös erzielt worden, dennoch käme es zu einem Veräußerungsgewinn. Entsprechend einem marktgerechten Verhalten sei bei Umsatz/Mieteinnahmen ein höherer Erlös als prognostiziert erzielt worden. Gemäß der Kriterienprüfung liege eine Einkunftsquelle vor. Es werde daher beantragt eine erkläzungsgemäße Veranlagung (auch für die Jahre 2001, 2003 und 2004) vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2006 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab. Die Vermietung der Wohnung im Haus Adr falle unter die „Betätigung mit Annahme von Liebhaberei“ gemäß § 1 (2) LVO. In den Fällen des § 1 Abs. 2 sei bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz ergebe sich, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein müsse. Es werde auch eine Prognoserechnung vorgelegt, bei der schon im Zeitraum 1994 bis 2002 die prognostizierten Ergebnisse (Verluste) von den tatsächlich erklärten Verlusten erheblich abweichen und daher eine positive Entwicklung vermissen lassen würden. Durch den Verkauf der Wohnung im Jahr 2004 würde der Beobachtungszeitraum enden. Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ergebnisse dieses Zeitraumes heranzuziehen. Auch der Verkauf der Wohnung habe keinen

Gesamtüberschuss bewirkt, weshalb die Wohnungsvermietung steuerlich als „Liebhaberei“ beurteilt werden müsse.

Nach neuerlich stillschweigend gewährter Rechtsmittelfristverlängerung wurde mit Schriftsatz vom 11. Mai 2006 Vorlageantrag eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass der prognostizierte Gesamtverlust für die Jahre 1994 bis 2002 264.238,18 ATS und der tatsächliche Gesamtverlust für 1994 bis 2002 288.763,55 ATS betragen würde. Das sei eine absolute Abweichung von 24.525,37 ATS und würde einer relativen Abweichung von 9,3 % entsprechen. Berücksichtige man die weiteren Jahre vor der Veräußerung (1994 bis 2004), so stehe einem prognostizierten Gesamtverlust von 18.991,76 € ein tatsächlicher Gesamtverlust von 19.682,28 € gegenüber. Dies wiederum würde einer tatsächlichen Abweichung von 690,52 € entsprechen und einer relativen Abweichung von 3,6 %. Diese Entwicklung resultiere aus der Tatsache, dass in den Jahren 2003 und 2004 ein positives Jahresergebnis erzielt worden sei. Bei einer Prognoserechnung über 20 Jahre könne bei einer Abweichung von 3,6 % wohl nicht von einer erheblichen Abweichung gesprochen werden. Die Abweichungen in den ersten Jahren seien durch unvorhergesehene Instandhaltungen und Mietausfälle zustande gekommen, denen aufgrund einer äußerst schwierigen betrieblichen Situation des Gewerbebetriebes und einer schlimmen Erkrankung von Frau BW2 leider nicht effektiv entgegen gewirkt werden konnte. Des Weiteren sei aufgrund des vorzeitigen Zwangsverkaufes kein Gesamtgewinn erwirtschaftet worden. Aufgrund einer persönlichen wirtschaftlichen Notsituation hätte die Gläubigerbank einen Notverkauf der Liegenschaft erzwungen, andernfalls hätte sie den Konkurs eröffnet. Zur Zeit des Notverkaufes sei der Immobilienmarkt angespannt gewesen und aufgrund der Situation habe man schnell handeln müssen, sodass nicht genügend Zeit geblieben sei, um einen Bestpreis zu erzielen. Die Veräußerung sei nicht freiwillig erfolgt, da sie einer Vermögensvernichtung gleichgekommen sei.

Die Wohnung sei 1994 mit einem Wert von 1.454.205,08 ATS = 105.681,20 € erworben worden. Unter Berücksichtigung der Abschreibung hätte die Liegenschaft zum Zeitpunkt des Zwangsverkaufes Mitte 2004 einen Buchwert von 90.452,77 € gehabt. Es sei ein Verkaufserlös von 92.400,-- € und damit ein Veräußerungserlös von 1.947,23 € erzielt worden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes komme es nicht darauf an, ob eine Tätigkeit vor Zustandekommen eines Gesamtüberschusses beendet worden sei, sondern vielmehr, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliege bzw. die Möglichkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften habe nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätingen nach einem solchen Erfolg zu gelten. Die Bw. hätten sich regelmäßig bemüht, die

Wohnung bestmöglich zu vermieten und den dabei entstandenen Aufwand so gering wie möglich zu halten. Aufgrund der objektiven Möglichkeiten, einen Gesamtgewinn zu erzielen und die Kosten und Kreditrückzahlungen zu bedienen, sei von der Bank die Finanzierung der Wohnung übernommen worden, andernfalls hätte die Bank die Kreditzusage nicht gegeben. Würden durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste auftreten oder würde wie im vorliegenden Fall durch einen nicht erwarteten erzwungenen Verkauf des Objektes das Ausbleiben eines Gesamterfolges bewirkt werden, so seien Verluste der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Dass Überschüsse aus der vorliegenden Vermietung erzielbar seien, sei in den Jahren 2003 und 2004 erkennbar, wenn auch bescheidene Einnahmenüberschüsse erzielt worden seien. Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass aus der objektiven Eignung sowie der subjektiven Absicht eine Einkunftsquelle vorliege, bei der der Gesamtgewinn nur durch ein nicht vorhersehbares Ereignis nicht erreicht worden sei.

Mit Bericht vom 1. Juni 2006 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über diesbezügliches Ersuchen der Referentin legten die Bw. ein Schreiben der Raiffeisenbank Salzburg vom 4. Juli 2003 vor, aus dem – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – hervorgeht, dass die Verbindlichkeiten gegenüber den Bank 622.829,29 € betragen würden und die verfahrensgegenständliche Liegenschaft bis spätestens Ende April 2004 zu verkaufen und der Erlös bei der Bank gutzubringen sei. Es sei nicht in der Absicht der Bw. gelegen, die Wohnung zu verkaufen, sie sei als Alterssitz vorgesehen gewesen. Die Bw. gaben weiters bekannt, dass die Verschuldung infolge Abwicklung eines Bauvorhabens der Fa. BW & Partner Immobilienges.m.b.H zustande gekommen sei, wobei die Bw. jeweils persönlich in voller Höhe der Bank gegenüber gehaftet hätten. Es sei auch das private Wohnhaus „zwangsverkauft“ worden und es würden noch heute Ratenverpflichtungen gegenüber der Bank bestehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Vermietung einer Eigentumswohnung handelt es sich um eine Betätigung mit der Annahme von Liebhaberei im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, 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. ... Bei Betätigungen im Sinn 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 Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt, (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017). Wie sich aus dem Vorbringen der Bw. ergibt, haben sie persönlich für Verbindlichkeiten der Firma BW Immobilienges.m.b.H. gehaftet. Dies war der Grund dafür, dass gegenüber der Bank per 4. Juli 2003 eine Gesamtforderung in Höhe von 622.829,29 € aushaftete. Seitens der Bank wurden die Bw. ua. aufgetragen, die verfahrensgegenständliche Liegenschaft bis Ende April 2004 zu veräußern. Im Rahmen dieser Vereinbarung wurde auch das private Wohnhaus der Bw. verwertet. Das Vorbringen der Bw, die Vermietung sei nie für einen begrenzten Zeitraum geplant, ist glaubwürdig und wird durch die Tatsache gestützt, dass der Verkauf zu einem Zeitpunkt stattfand, als der Immobilienmarkt angespannt war. Wenn man die Jahre 2003 und 2004 betrachtet, ist ersichtlich, dass in beiden Jahren ein schlechteres Ergebnis prognostiziert worden war, als tatsächlich erwirtschaftet werden konnte. 2003 war ein negatives Ergebnis von 11,92 € prognostiziert, dem ein tatsächlicher Einnahmenüberschuss von 796,49 € gegenüber steht. 2004 betrug der tatsächliche Einnahmenüberschuss mehr als doppelt so viel wie der prognostizierte. Die Aufwendungen für Zinsen und Bankspesen wurden kontinuierlich abgebaut. Bei gleich bleibender Abschreibung und steigenden Mieterlösen ist die Annahme der Ertragsfähigkeit realistisch. Im Jahr 2013 sollte ein Gesamtüberschuss von 214,23 € entstehen, was in Hinblick auf die positive Entwicklung in den Jahren 2003 und 2004

plausibel erscheint. Dieser Gesamtüberschuss nach 20 Jahren wurde auch von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Frage gestellt.

Die oben dargestellten Umstände stellen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Unwägbarkeiten dar, welche die Bw. schließlich gezwungen haben, die zunächst auf unbestimmte Zeit geplante Vermietung vorzeitig zu beenden. Der Eintritt von Unwägbarkeiten ändert nichts an der grundsätzlich vorliegenden objektiven Eignung einer Tätigkeit, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144). Der im vorliegenden Fall für die Bw. unvorhergesehen aufgetretene Gesamtverlust ändert somit nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit. Die in den Streitjahren 1995 bis 2001 aus dieser Vermietung erzielten Verluste sind daher gemäß § 188 BAO endgültig in der Höhe festzustellen, wie dies seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vor Erlassen der gegenständlich angefochtenen Nichtfeststellungbescheide durchgeführt worden ist bzw. wie dies für das Jahr 2001 aus der Abgabenerklärung hervorgeht. Die Verluste betragen:

1995	- 58.180,--ATS
1996	- 60.901,-- ATS
1997	- 35.140,-- ATS
1998	- 27.639,-- ATS
1999	- 44.284,-- ATS
2000	- 20.529,-- ATS
2001	- 8.848,-- ATS

Die Anteile für Bw. betragen jeweils 50 %.

Für das Veranlagungsjahr 2002 wurden die Einkünfte mit Bescheid vom 7. Juli 2004 gemäß § 188 BAO in der Höhe von 757,18 € endgültig festgestellt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 16. Dezember 2005 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausgesprochen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 2002 nicht festgestellt würden. Dieser Bescheid hätte für das Jahr 2002 aus folgenden Gründen nicht ergehen dürfen:

Der Grundsatz „ne bis in idem“ besagt, dass eine Abgabenbehörde in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Dieser in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankerte Grundsatz gehört zu den grundlegenden Pfeilern der Verfahrensordnung und ist mit dem Begriff „Rechtskraftwirkung von Bescheiden“ untrennbar verbunden. Die formelle Rechtskraft ist ausschließlich prozessualer Natur und bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Die materielle Rechtskraft eines Bescheides steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen. Nach herrschender Lehre bedeutet

materielle Rechtskraft im Verwaltungsverfahren die Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und die Verbindlichkeit von Bescheiden. Im Vordergrund dieser Lehre steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal entschieden ist, sondern, dass der Abspruch über eine Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die materielle Rechtskraft erstreckt sich auf den bescheidmäßigen Willensakt der Behörde. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 7. Juli 2004 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Veranlagungsjahr 2002 endgültig festgestellt hat (Verlust iHv 757,18 €). Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft, er wurde unanfechtbar und unwiderrufbar. Er entfaltet also die Wirkung, dass die mit ihm entschiedene Sache – die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2002 – nicht neuerlich entschieden werden kann/darf. Der Nichtfeststellungsbescheid vom 16. Dezember 2005 hätte nicht ergehen dürfen. Ein Erstbescheid, der ohne Verfahrenstitel erging, wie im berufungsgegenständlichen Fall, ist ersatzlos aufzuheben. Der Bescheid vom 7. Juli 2004 entfaltet weiterhin seine Rechtswirkung (Feststellung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 757,18 €, sowie die Aufteilung zwischen den beiden Beteiligten je zur Hälfte). Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. September 2011