



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vom 12. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 13. September 2002 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1992 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. vermietete ab 1990 ein Wohnhaus, in dem sich mehr als 2 Wohneinheiten befanden.

Für die Jahre von 1990 bis 1999 erklärte er negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, für 2000 erklärte er einen Einnahmenüberschuss iHv. 3.329,00 S.

Im Jahr 2001 erklärte er keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; er verkaufte das Wohnhaus, in dem sich die Mietwohnungen befanden, 2001 an seine Söhne.

Die Jahre 1990 und 1991 wurden endgültig veranlagt. Hinsichtlich der für die Jahre 1992 bis 2000 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 13.9.2002, in denen hinsichtlich der Vermietung von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei ausgegangen wurde, wurde rechtzeitig Berufung eingebracht. Im Wesentlichen wurde darin ausgeführt, dass (wie anlässlich der Veranlagungen ohnehin berücksichtigt) es sich um ein Wohnhaus mit mehr als 2 Wohnungen handelte. Dabei sei bei Anfallen von Verlusten ohne Berücksichtigung des Anlaufzeitraums von 3 Jahren zu prüfen, ob die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtverlust zu erzielen, vorliege. Die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 2000 vom 13.9.2002 seien sachlich unbegründete Behördenerledigungen. Es sei zwar ein Zurückbleiben hinter der Prognoserechnung bis zum Jahr 2000 festgestellt worden, es seien

aber keinerlei Prüfungen über die Ursachen angestellt worden. So sei lt. Prognoserechnung aus 1997 bis zum Jahr 2000 ein Werbungskostenüberschuss iHv. 528.000,00 S prognostiziert worden, der in der Realität 592.839,00 S betrug. In den in Berufung gezogenen Bescheiden sei begründet worden, dass die Prognoserechnung unrealistisch war. Diese Feststellung habe das Finanzamt aber nicht im Jahr 1997 getroffen, sondern sei den Angaben der Prognoserechnung gefolgt und habe auf Grund dieser Prognose die Bescheide 1995 bis 1999 erlassen: es sei also auch dem Finanzamt im Jahr 1997 die Prognoserechnung realistisch erschienen. Dies sei geschehen unter Berücksichtigung des seinerzeitigen Begleitschreibens, wonach u.a. bei voller Auslastung des Gebäudes bereits ab 2009 mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne. – Rückblickend sei jedoch leicht erkennbar, dass die Abweichungen im Wesentlichen auf die "hinter den vom Standpunkt der Beginnjahre 1990 und Folgejahre unvorhersehbaren Unterauslastungen an Mietern zurückzuführen" seien. Dabei zeige sich, dass den verminderten Mieteinnahmen durch Leerstehen von Wohnungen auch verminderte Betriebskosten (wenn auch nicht in gleicher Höhe) gegenüber standen. Die Lage am Wohnungsmarkt im Raum W habe sich für den Bw. durch "nicht vorhersehbare Änderungen in der Wohnungspolitik der Genossenschaften im Vermietungssegment des Abgabepflichtigen nämlich Niedrigstandardwohnungen für nicht österreichische Staatsbürger verändert". Es handle sich dabei um unvorhersehbare äußere Umstände, die gegen eine Annahme von Liebhaberei sprechen. Der Bw. habe, als er erkennen musste, dass sich seine Prognosen nicht mehr erfüllen können, wirtschaftlich sinnvoll reagiert, indem er seine Tätigkeit einstellte. Dies entspreche insbesondere dem Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 L-VO ("Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, z.B. Rationalisierungsmaßnahmen"). Die Prognoserechnung 1990 bis 2009 hatte folgende Positionen enthalten: Mieteinnahmen, Betriebsaufwand, Abschreibungen, Zinsen. Es war für 2009 erstmalig ein Gesamteinnahmenüberschuss prognostiziert worden (iHv. 22.000,00 S), während die Gesamtwerbungskostenüberschüsse lt. Prognose betragen sollten:

1990: 176.000,00

1991: 296.000,00

1992: 384.000,00

1993: 463.000,00

1994: 516.000,00

1995: 577.000,00

1996: 580.000,00

1997: 578.000,00

1998: 570.000,00

1999: 558.000,00

2000: 528.000,00

2001: 493.000,00

2002: 452.000,00

2003: 404.000,00

2004: 350.000,00

2005: 290.000,00

2006: 222.000,00

2007: 147.000,00

2008: 65.000,00

Für die Jahre 1997 bis 2000 wurden als Jahresergebnis prognostiziert:

1997: 2.000,00

1998: 7.000,00

1999: 12.000,00

2000: 30.000,00

Lt. Abgabenerklärungen betrugen die Jahresergebnisse jedoch:

1997: -40.944,00 S

1998: +4.240,00 S

1999: -23.991,00 S

2000: +3.329,00 S

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Die L-VO, BGBl. 1993/33, regelt in ihrem § 8 Abs. 1, dass der Abschnitt I (Einkommen- und Körperschaftsteuer) erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden ist. Gem. § 8 Abs. 2 leg.cit. tritt die Verordnung vom 18.5.1990, BGBl. Nr. 322/1990 mit 31.12.1992 außer Kraft.

- Gem. § 1 Abs. 1 leg.cit. liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die
 - durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

- Gem. § 2 Abs. 1 leg.cit. ist, wenn bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen 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 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).

- Gem. § 2 Abs. 3 leg.cit. gilt Abs. 2 (Anlaufzeitraum) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht iSd § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, "zu einem absehbaren Zeitraum" zu beurteilen. "Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)".

B) Die Verordnung vom 18.5.1990, BGBl. Nr. 322/1990 regelt in ihrem § 1 Abs. 1, dass das Vorliegen von Einkünften zu vermuten ist bei einer Betätigung, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

§ 2 Abs. 1, 2 und 3 leg.cit. ist gleich formuliert wie § 2 Abs. 1 und 3 der unter A) zitierten Verordnung, jedoch entfällt in § 2 Abs. 3 leg.cit. die Textierung "zu einem absehbaren Zeitraum" (und wird ersetzt durch "zum üblichen Kalkulationszeitraum") sowie entfällt die Definition des "absehbaren Zeitraums".

Festzuhalten ist, dass unbestritten ist, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine so genannte "große Vermietung" gem. § 2 Abs. 3 der genannten Verordnungen handelt und demnach – grundsätzlich – gem. § 2 Abs. 2 der genannten Verordnungen ein Anlaufzeitraum nicht vorgesehen ist.

Entscheidungswesentlich ist nun zu prüfen, ob die gegenständliche Vermietung als Einkunftsquelle oder Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Es ist dazu die herrschende Literatur und Judikatur deckungsgleich auf beide anzuwendenden Liebhabereiverordnungen heranzuziehen, da die hier anzuwendenden Norminhalte im Wesentlichen zur Entscheidung über die hier etwa vorliegende Einkunftsquelleneigenschaft nicht differieren.

Wie in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, (Liebhabereiverordnung) § 2 Tz 364 ausgeführt, erfolgt eine Betätigung nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht, wenn ihr bei der gewählten Bewirtschaftungsart die Eignung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses fehlt. Dabei muss auch kein die Ergebnisentwicklung beurteilender Beobachtungszeitraum abgewartet werden. Dazu ist nun einzugehen auf das zentrale Berufungsvorbringen, nämlich den Umstand, dass über längere Zeit Wohnungen nicht vermietet werden konnten, da der potenzielle Mieterkreis des Bw., "nicht österreichische Staatsbürger" durch die nicht vorhersehbaren Änderungen in der Wohnungspolitik der Genossenschaften offenkundig besser durch die Wohnungsgenossenschaften als durch den Bw. bedient wurde. Es ist dazu festzustellen, ob diese unvorhergesehene Änderung der Wohnungspolitik der Wohnungsgenossenschaften als "gewöhnliches Risiko" oder vielmehr "Unwägbarkeit" zu qualifizieren ist:

Dazu wird a.a.O., Tz 365 ff ausgeführt:

Anormale wirtschaftliche Verhältnisse stellen Unwägbarkeiten dar, die für sich allein gesehen die objektive Ertragsneigung nicht in Frage stellen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 u.a.), was sogar dann gilt, wenn die Betätigung deshalb beendet werden muss (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Unwägbarkeiten sind also das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie führen erst dann zur Liebhaberei, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre, wobei jedoch Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige auf derartige Ereignisse rasch wirtschaftlich sinnvoll reagiert (u.a. durch Setzen strukturverbessernder Maßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z 6 L-VO).

Gewöhnliches Risiko fällt hingegen lt. Tz 369 ff a.a.O. bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise an. Dabei liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes Ereignis vor, sondern sind die Umstände bei einer unternehmerischen Tätigkeit nicht völlig atypisch, auch wenn sie vom Steuerpflichtigen in der Regel nicht beeinflussbar sind. Weiteres Charakteristikum kann sein, dass sie in gleichem Umfang eine gesamte Wirtschaftsbranche treffen.

Bei Betrachtung der zitierten Literaturmeinungen gelangte der Berufungssenat zu dem Ergebnis, dass die berufungsgegenständliche Problematik der Nichtvermietbarkeit der Wohnungen über einen längeren Zeitraum als gewöhnliches Risiko zu qualifizieren ist:

Es trifft zwar zu, dass für den Bw. die Unternehmenspolitik der Wohnungsgenossenschaften nicht steuerbar war, jedoch entspricht es den typischen Wirtschaftsabläufen, dass Anbieter nachfrageorientiert handeln und ist es daher wirtschaftstypisch, dass Wohnungsgenossenschaften auch nicht österreichische Staatsbürger als Mieter akquirieren. Es wäre in der Folge am Bw. gelegen, darauf zu reagieren, indem er etwa vermehrt Mieter angeworben hätte, die zwar auch nicht österreichische Staatsbürger sind, aber als Mieter für Genossenschaftswohnungen noch nicht in Frage kommen, etwa weil sie die dafür vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllen, wie u.a. Anmeldung auf entsprechenden Wartelisten der Wohnungsgenossenschaften und Ähnliches. Da er diese strukturverbessernden Maßnahmen iSd § 1 Abs. 2 Z 6 L-VO nicht nur nicht rasch, sondern offenkundig gar nicht setzte (er ließ die Wohnungen einfach leer stehen) bzw. er auch in der Folge kein gem. § 2 Abs. 7 Z 4 L-VO marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen setzte, kann keinesfalls von einer Unwägbarkeit gesprochen werden, die ja – wie o.a. – u.a. als Voraussetzung hat, dass der jeweilige Steuerpflichtige auf negativ beeinflussende Ereignisse rasch wirtschaftlich sinnvoll reagiert.

Ein weiteres Indiz, dass die berufungsgegenständliche Problematik als "gewöhnliches Risiko" einzustufen ist, ist der Umstand, dass von der angesprochenen Wohnungspolitik der Genossenschaften offenkundig sämtliche Vermieter von mit den berufungsgegenständlichen Wohnungen vergleichbaren Privatwohnungen an nicht österreichische Staatsbürger betroffen waren.

Da die Ziffern des § 2 Abs. 1 L-VO nicht kumulativ erfüllt zu sein haben, ist die Beurteilung des Sachverhalts anhand der Ziffern 4 und 6 leg.cit. ausreichend.

Nebenbei wird aber noch auf die Berufungsausführungen zur "Prognoserechnung" eingegangen:

Lt. Tz 517, a.a.O. hat eine Prognoserechnung einen Reparaturrechnungsansatz und ein Mietausfallswagnis zu enthalten, was aber im berufungsgegenständlichen Fall nicht gegeben war, d.h. dass die vorgelegten Zahlen und Daten nicht als "Prognoserechnung" zu qualifizieren sind.

Es bringt auch nichts, die so vorgelegten Daten dazu zu verwenden, bei fiktivem Aufrechterhalten der Vermietung zu untersuchen, ob innerhalb eines angemessenen Zeitraums es möglich gewesen wäre, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften, da ja in der Berufung konkludent ausgeführt wurde, dass die Vermietung wegen der Wohnungspolitik der Genossenschaften eingestellt wurde, d.h. der Bw. schon erklärte, dass das Erzielen des Gesamtüberschusses der Einnahmen auf Grund dieser Wohnungspolitik nicht möglich war.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die vom Bw. so ausgeübte Vermietungstätigkeit unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen (also Eingehen auf die Bedürfnisse des Marktes, Beachten von Angebotsnischen, Setzen von Rationalisierungsmaßnahmen) objektiv nicht geeignet war, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen, bzw. konnte seine Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden, sodass im berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlagen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Februar 2005