

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY gegen die Bescheide des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr (zu St.Nr.xxx/xxxx), vertreten durch HR Mag. ZY vom 15. Februar 2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2010 beschlossen:

1. Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangenen Beschwerdevorentscheidungen werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) erklärte ab dem Jahr 2003 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Vermietung einer Wohnung in Wien.

Der Bf legte über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 30. November 2004 im Jänner 2005 eine Prognoserechnung vor.

Diese geht ab November 2004 (tatsächlicher Beginn der Vermietung) von einer Monatsmiete von EUR 270 und einer jährlichen Steigerung von 2 % pro Jahr aus.

Als Ausgaben sind eine Zinsenzahlung von 3,5% (EUR 1750 ab 2004), AfA von EUR 359,05, (nicht näher erläuterte) sonstige Kosten (variierend zwischen EUR 100 und EUR 500) sowie Reparaturen und Instandhaltung von EUR 1.720 (jeweils Jahresbeträge) ausgewiesen. Die Prognoserechnung weist bis einschließlich des Jahres 2010 (achtes Jahr der Betätigung) einen Totalwerbungskostenüberschuss von EUR 9.531,10 aus, im Jahr 2020 (18. Jahr der Betätigung) beträgt das Gesamtergebnis EUR 1.770,37.

Aus einem Aktenvermerk der Abgabenbehörde vom Jänner 2005 geht hervor, dass mit einem Gesamtüberschuss „erst 2020“ zu rechnen sei und daher die Veranlagungen vorläufig erfolgten.

Im von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten

Einkommensteuerakt des Bf befinden sich für den gesamten Rechtsmittelzeitraum keine Überschussrechnungen bzw. lediglich für das Jahr 2003 eine Einkommensteuererklärung.

Im Akt der belangten Behörde befindet sich eine offenbar von der Abgabenbehörde am 17. Jänner 2012 erstellte Aufstellung, in der die tatsächlichen Ergebnisse aus der Wohnungsvermietung den prognostizierten gegenübergestellt wurden und woraus sich eine Divergenz von 7051,72 EUR zulasten der prognostizierten Ergebnisse ergab.

Mit vorläufigen Einkommensteuerbescheiden für 2003 bis 2010 wurden die aus der Vermietung der Wohnung erklärten Werbungskostenüberschüsse iHv 1.715,49 (2003), 4.908,88 (2004), 4.477,71 (2005), 91,37 (2006), 3.981,93 (2007), 1.022,55 (2009) sowie 370,89 (2010) zunächst anerkannt (alle Beträge in EUR). Für 2008 wurden mangels Abgabe der Steuererklärung die Einkünfte mit null geschätzt.

Mit den endgültigen, hier strittigen, Einkommensteuerbescheiden, jeweils vom 20. Jänner 2012, wurden diese Werbungskostenüberschüsse nicht mehr berücksichtigt und zur Begründung ausgeführt, dass bei der strittigen Vermietung in absehbarer Zeit kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet werden könne und daher Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO vorliege. Die vorgelegte Prognoserechnung sei mit den tatsächlich erklärten Zahlen verglichen worden. Aus dieser ergebe ein zwischen 2003 und 2010 ein Werbungskostenüberschuss von lediglich EUR 9.531,10, tatsächlich betrage dieser 16.568,92. Ab 2005 werde bei den übrigen Werbungskosten nur mehr ein Betrag von EUR 100 angesetzt, tatsächlich beliefen sich diese aber auf EUR 1.400 bis EUR 3.700.

In der dagegen eingebrachten Berufung (Beschwerde gemäß § 243 idF des FVwGG, BGBl I 2013/14) vom 10. Februar 2012 führte der Bf aus, die Prognoserechnung sei nach „*bestem Wissen und Gewissen erstellt*“ worden „*und es liegt auf keinen Fall LVO*“ vor (gemeint offenbar: „*Liebhaberei*“.). Die Prognoserechnung habe nicht eingehalten werden können, da der Erstmietler die Wohnung ohne Zahlung der kompletten Miete und in einem desaströsen Zustand verlassen habe und nicht mehr auffindbar gewesen sei. Dies habe Kosten und Mietentgang verursacht. Ebenso habe er mit einem Mieter im Jahr 2007 große Probleme gehabt, da er keine Miete mehr gezahlt habe und nicht ausziehen habe wollen. Es sei dem Bf kein anderer Weg geblieben, als eine Räumungsklage einzuleiten. Die Räumung habe zwei Jahre beansprucht und in diesem Zeitraum habe er keine Mieteinnahmen verzeichnen können.

Da diese Probleme und Schäden unvorhersehbar gewesen seien, habe er sie auch nicht in die Prognoserechnung einbeziehen können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2012 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. Die vom Bf dargelegten Umstände begründeten nach Ansicht der Abgabenbehörde keine Unwägbarkeit im Rahmen einer Wohnungsvermietung. Die

Unmöglichkeit, zahlungszuverlässige Mieter zu finden, sei kein ungewöhnlicher Umstand, sondern gewöhnliches Risiko des Wirtschaftslebens (Jakom/*Laudacher*, EStG § 2 Rz 273 bzw. *Doralt/Renner*, EStG § 2 [LVO] Tz 367, 370).

Im Vorlageantrag vom 25. Mai 2012 entgegnete der Bf, dass ein Mieter aufgrund von Schimmelbildung, welcher durch Feuchtigkeit im Keller entstanden und dadurch in seine im Erdgeschoss befindliche Wohnung eingedrungen und von der Hausverwaltung nicht saniert worden sei. Von den Hauseigentümern sei daraufhin die Hausverwaltung abgesetzt und durch eine neue ersetzt worden. Auch dieser Sachverhalt sei nicht vorhersehbar gewesen.

Festgestellter Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf im Oktober 2003 in Wien eine Wohnung zum Zwecke der Vermietung erworben hat, aus der permanent negative Ergebnisse erzielt wurden. Die Wohnung gelangte zwischenzeitlich an verschiedene Mieter zur Vermietung. Es ergaben sich mehrfach Schwierigkeiten bei einzelnen Mietverhältnissen, dokumentiert ist jedenfalls ein gegen einen Mieter ergangenes Versäumnisurteil, welches in der Folge zu einer zwangsweisen Räumung geführt hat. Diese Schwierigkeiten haben offenkundig auch dazu geführt, dass es zu Mietausfällen gekommen ist, deren Höhe im Verfahren offen geblieben ist. Das aus der Vermietungstätigkeit prognostizierte negative Totalergebnis zwischen 2003 und 2010 betrug ca. EUR 9.500, das tatsächliche ca. EUR 16.500.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und den dort aufliegenden Unterlagen und ist unstrittig.

Rechtslage

Unstrittig liegt hinsichtlich der strittigen Wohnung im gegenständlichen Fall eine sog „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor. Nach dieser Bestimmung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 1 Abs. 2 vorletzter Satz Satz LVO kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs 4 leg cit ausgeschlossen sein. Gemäß § 2 Abs 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg cit 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit

so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 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).

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 leg cit) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist dann unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Gemäß § 278 Abs 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden (Abs. 3 leg cit.).

Erwägungen

Nach dem Vorbringen des Bf ist offenbar unstrittig, dass bei der Betätigung in der konkret ausgeübten Form bzw. mit den daraus erzielten Ergebnissen innerhalb der von § 2 Abs. 4 für die Anerkennung als Einkunftsquelle angeführten Frist von 20 Jahren offenbar ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mehr möglich sein wird.

In Streit steht lediglich, ob für dieses „*Unmöglichsein*“ sogenannte Unwägbarkeiten, die einer Anerkennung als Einkunftsquelle trotz negativer Ergebnisse prinzipiell nicht entgegenstehen, kausal sind (so der Bf.) oder ob es sich bei diesen Umständen um einer unternehmerspezifisches Risiko (so die Abgabenbehörde) handelt.

Unvorhergesehene Ereignisse in Form von Verlusten bzw entgangenen Einnahmen („*Unwägbarkeiten*“ oder anormale wirtschaftliche Verhältnisse) stellen idR die objektive Ertragseignung für sich allein gesehen noch nicht in Frage (zB VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 zur Vermietung; dem folgend ua VwGH 17.3.1999, 94/13/0167 zur Segelyachtvercharterung oder VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 0178, zur Immobilienvermietung).

Unwägbarkeiten sind somit das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen (UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05). Sie führen daher erst dann zur Liebhaberei, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen - dh unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten

- ertragsunfähig wäre. Weitere Voraussetzung für eine Anerkennung als Einkunftsquelle ist, dass der Steuerpflichtige auf derartige Ereignisse rasch wirtschaftlich sinnvoll reagiert (zB. VwGH 14.12.2006, 2003/14/0022, wonach bei Unwägbarkeiten das Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion zu dokumentieren ist oder UFS 1.6.2010, RV/0099-1106, wonach der Vermieter einen Nachmieter zu suchen hat).

Als Unwägbarkeit ist zB die Zahlungsunfähigkeit eines Mieters anzusehen (UFS 3.12.2004, RV/0184-F/02; 9.6.2005, RV/0383-I/04).

Unwägbarkeiten sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallen. Hier liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes, völlig atypisches Ereignis vor, auch wenn es vom Stpfl idR nicht beeinflussbar ist. Keine Unwägbarkeit liegt somit vor, wenn ein Ereignis einem betätigungstypischem Risiko entspringt, Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten ist und bei Anwendung eines betätigungsspezifischen typischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes zu erkennen wäre, also subjektiv veranlasst ist (*Rauscher*, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko? SWK 2004, S 628). Keine Unabwägbarkeiten sind daher ua Zahlungsschwierigkeiten des Mieters, wenn dessen wirtschaftliche Schwierigkeiten dem Vermieter (der in leitender Stellung beim Mieter beschäftigt ist) bekannt sind (FLD, 27.3.2001, SWK 2001, 618); nach VwGH 2.8.1995, 94/13/0127, ist Liebhaberei nicht bloß deshalb anzunehmen, weil der Vermieter Geschäftsführer der mietenden GmbH ist) bzw die Wohnung auf Grund ihres schlechten Zustandes nur an Personen mit niedrigem Einkommen vermietet wird (*Rauscher*, SWK 2004, S 628). Nah einer Entscheidung des UFS (vom 27.9.2012, RV/3896-W/09) ist auch der Auszug des Mieters ohne weitere Zahlung einer Miete keine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit. Allerdings kam es in diesem Fall auch noch zu einer – nach Ansicht des UFS – „vorzeitigen“ Einstellung der Vermietung.

Im gegenständlichen Fall ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nach den Erhebungen der Abgabenbehörde offen geblieben, ob die – entgegen der Prognoserechnung eingetretene - offenkundige faktische Unmöglichkeit im von der LVO vorgeschriebenen Zeitraum einen Totalüberschuss zu erzielen, auf Unwägbarkeiten oder einer Liebhaberei nicht entgegenstehendes unternehmerspezifisches Risiko zurückzuführen sind. Eine diesbezügliche Beurteilung bzw Unterscheidung seitens der Abgabenbehörde hätte vorerst eine dahingehende Klärung erfordert, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit ohne die vom Bf vorgebrachten und von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellten Probleme mit Mietern und insbesondere das daraus resultierende Ausbleiben des Leistens von Mietzahlungen überhaupt objektiv ertragsfähig, dh ein Erreichen eines Totalüberschusses innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn gewesen wäre. Dazu wäre eine intensivere Befassung mit der vom Bf vorgelegten Prognoserechnung, etwa mit den von ihm dort ausgewiesenen Zehntelabsetzungen (für die Beurteilung des Vorliegens einer Einkunftsquelle insoweit

allenfalls Umrechnung auf eine „Normal-AfA“), den Gründen für den Anstieg der übrigen Werbungskosten, etc bedurft.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig geblieben, sodass eine Entscheidungsfindung nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht möglich ist. Dies wird auch noch dadurch verstärkt, dass im von der belangten Behörde erstellten Einkommensteuerakt des Bf nur rudimentär Unterlagen vorhanden sind (zB weitgehendes Fehlen von Steuererklärungen oder Überschussermittlungen), die eine zuverlässige Beurteilung des Bundesfinanzgerichts auch nur annähernd ermöglichen.

Es liegt im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, ob es unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gemäß § 269 Abs. 2 erteilt oder nach § 278 Abs. 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 4).

Zu dieser Ermessensübung weist der VwGH (Erk vom 21.11.2002, 2002/20/0315, zu § 66 Abs. 2 AVG; vgl ZfVB 2004/234) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz (bzw bei der Abgabenbehörde) zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde (bzw dem Verwaltungsgericht) käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde (bzw das Verwaltungsgericht), statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. In diesem Zusammenhang ist weiters auf § 265 Abs 1 BAO zu verweisen. Danach hat die Abgabenbehörde eine Beschwerde, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages vom Bundesfinanzgericht zu entscheiden ist, zum einen "ohne unnötigen Aufschub" vorzulegen, zum anderen sind *"etwa noch erforderliche Ermittlungen"* in eigener Verantwortung der Abgabenbehörde noch vor einer solchen Vorlage durchzuführen. Es ist somit nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde bzw des Verwaltungsgerichts, anstatt ihre bzw seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 5).

Zulässigkeit einer Revision

Der Beschwerdeentscheidung liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde, da im vorliegenden Fall lediglich die Frage strittig ist, ob der Sachverhalt für die Klärung der Frage, ob die Vermietung der streitgegenständlichen Wohnung ausreichend erhoben wurde. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Linz, am 27. Oktober 2014