



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufung von Berufungswerber, vertreten durch Vertreter, vom 27. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden vom 26. August 1999 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1994 bis 1997 nach der am 22. Juni 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In den Feststellungsbescheiden 1994 bis 1997 wurden vom Finanzamt ursprünglich die erklärten negativen Einkünfte aus der - in der Folge in Berufung gezogene - Vermietung des Liegenschaftsanteiles der inB - als Einkunftsquelle anerkannt, wobei die Feststellungsbescheide gem. § 200 BAO vorläufig ergingen.

Anzumerken ist, dass betreffend das Jahr 1996 gegen den Umsatzsteuerbescheid Berufung erhoben wurde und von der Finanzlandesdirektion für OÖ. mit Schreiben vom 13. November 1998 eine Anweisung zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung erging und hinsichtlich der Vermietung folgende Anmerkungen von der FLD für OÖ. gemacht wurden:

"Abgesehen davon, dass die monatlichen Kosten des Fruchtgenusserwerbes über den vereinbarten Miete liegen dürften, spricht auch die Tatsache, dass die Bw. einen Kündigungsverzicht gegenüber dem Fruchtgenussbesteller bis zum Jahr 2014 abgegeben haben, während die Mieterin mit einer Frist von nur sechs Monaten zu jedem Halbjahr kündigen konnte und dies per 30. Juni 1996 auch getan hat, für das Vorliegen ertragssteuerlicher Liebhaberei des Mietobjektes in B. Die vor Endgültigerklärung des Feststellungsbescheides für jedes Objekt getrennt vorzunehmende Prüfung der Frage, ob es sich jeweils um Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle handelt, ist auf Grund für jedes Objekt vorzulegender Prognoserechnungen vorzunehmen."

Im Jahr 1999 wurden die Berufungsjahre einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnung gem. § 151 Abs. 3 BAO unterzogen.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 6. August 1999 wurde unter Tz 15 "Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten" angeführt:

In der Vermietungsgemeinschaft KundHS sind unter St.Nr. 056/6893 die Vermietungsobjekte BIE (ehemalige Creditanstalt Bankverein Filiale), V (Kaufhaus KK) und T (derzeit nur unbebautes Grundstück) zusammengefasst.

Sachverhaltsdarstellung Objekt B

Mit Vertrag vom Oktober 1994 wurde dem Ehepaar KundHS das Fruchtgenussrecht betreffend der Liegenschaft inB (Miteigentumsanteil 1.266/10836) von der AW Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH (erworben durch Kaufvertrag vom 13. Oktober 1994) auf unbestimmte Zeit eingeräumt. Weiters sind die Ehegatten ST mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes in vollem Umfang als Vermieter in das Mietverhältnis mit der Creditanstalt Bankverein eingetreten.

Die ursprüngliche Eigentümerin der Liegenschaft (vor AW), die BWE, hat mit Mietvertrag vom März 1989 besagten Liegenschaftsanteil an die Creditanstalt Bankverein auf unbestimmte Zeit mit halbjährigem Kündigungsrecht der Mieterin zum 30. Juni und 31. Dezember eines jeden Jahres, vermietet. Die AW ist mit dem Kauf vom 13. Oktober 1994 voll in dieses Mietverhältnis auf Seiten des Vermieters eingetreten und übertrug dieses nachfolgend mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Ehegatten ST .

Zum 30. Juni 1996 hat die Creditanstalt Bankverein das Mietverhältnis mit den Ehegatten ST gekündigt. Das Objekt steht nunmehr seit drei Jahren leer. Seit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Jahr 1994 sind hinsichtlich des Objektes BBB laufend Verluste aufgetreten, die sich durch das Leerstehen des Vermietungsobjektes erheblich erhöht haben (die letzte Überschussrechnung lt. Aktenlage weist für das Jahr 1997 ca. einen Verlust iHv. ca. 1 Mio. S aus).

Das Ehepaar ST hat im Vertrag über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes gegenüber der AW bis zum 30. September 2014 ausdrücklich auf das Recht der Kündigung verzichtet.

Weiters wurde 1994 eine einmalige Zahlung bei Übernahme der dienstbaren Sache von den Ehegatten ST iHv. 1.710.000,00 S an die AW geleistet.

Vor der Schlussbesprechung wurde vom bevollmächtigten Steuerbüro eine Erklärung der AS Oberösterreich, datiert mit 21. Oktober 1994 vorgelegt. Darin garantiert die AnS dem Ehepaar ST, dass nach Ablauf der Grundvertragsdauer die ABI seitens der AW zu einem Kaufpreis angeboten wird, welcher den mit 10.950.000,00 S angenommenen Gesamtinvestitionskosten unter Abzug einer kalkulatorischen AfA von 4 % p.a. zuzüglich des nicht amortisierten Teiles der von der AW auf das Fruchtgenussobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen entspricht.

Nach Ansicht der BP liegt bei der Vermietung des Objektes in B ertragssteuerlich aus folgenden Gründen Liebhaberei vor:

Seit Beginn des Vertragsverhältnisses liegen die Kosten der Fruchtgenusserwerber über den Mieterlösen (64.004,62 S plus anteilige Vorauszahlung 7.125,00 S monatlich Entschädigung Fruchtgenusseinräumung, gesamt somit 71.129,62 S monatlich gegenüber Mieterlösen von 61.645,00 S monatlich im Jahr 1995).

Die Mieterin kann den Mietvertrag halbjährlich kündigen, deren die Abgabepflichtigen gegenüber der AW für 20 Jahre auf das Kündigungsrecht verzichtet haben.

Die positive Prognoserechnung des Steuerbüros basiert lediglich auf der Indexsteigerung des Mietvertrages mit der Creditanstalt (alle vier Jahre 10 % Erhöhung der Miete auf Grund der angenommenen Indexsteigerungen). Es wurden aber keine Ausgaben für Mietausfälle, Verwaltung, Reparaturen und Verzinsung der jahrelangen Anlaufverluste berücksichtigt.

Wie wichtig die Berücksichtigung eines Risikos für Mietausfälle ist, sieht man, ohne neue Verhältnisse zu bewerten, an der mittlerweile dreijährigen erfolglosen Mietersuche der Abgabepflichtigen.

Nachfolgend wird in einer Tabelle die Prognoserechnung der Betriebsprüfung für einen Zeitraum von 35 Jahren dargestellt.

	Jahr	maximale Miete	Ausfalls- wagnis	wahr- scheinliche Miete	Reparaturen	Ausgabe für Fruchtgenuss	Ergebnis	kumulierte verzinst Ergebnisse
1	1994	184935				213389	-28454	
2	1995	739740	147948	591792	109500	853555	-371263	-41495
3	1996	739740	147948	591792	109500	853555	-371263	-797852
4	1997	739740	147948	591792	109500	853555	-371263	-1218981

5	1998	813714	162742	650972	120450	853555	-323034	-1618201
6	1999	813714	162742	650972	120450	853555	-323034	-2042372
7	2000	813714	162742	650972	120450	853555	-323034	-2493055
8	2001	813714	162742	650972	120450	853555	-323034	-2971905
9	2002	895085	179017	716068	132495	853555	-269982	-3427631
10	2003	895085	179017	716068	132495	853555	-269982	-3911840
11	2004	895085	179017	716068	132495	853555	-269982	-4426312
12	2005	895085	179017	716068	132495	853555	-269982	-4972938
13	2006	984593	196918	787675	145744	853555	-211624	-5495371
14	2007	984593	196918	787675	145744	853555	-211624	-6050455
15	2008	984593	196918	787675	145744	853555	-211624	-6640233
16	2009	984593	196918	787675	145744	853555	-211624	-7266871
17	2010	1083053	216610	866443	160318	853555	-147430	-7868481
18	2011	1083053	216610	866443	160318	853555	-147430	-8507691
19	2012	1083053	216610	866443	160318	853555	-147430	-9186851
20	2013	1083053	216610	866443	160318	853555	-147430	-9908460
21	2014	1191358	238271	953087	176350	853555	-76818	-10604556
22	2015	1191358	238271	953087	176350	853555	-76818	-11344159
23	2016	1191358	238271	953087	176350	853555	-76818	-12129987
24	2017	1191358	238271	953087	176350	853555	-76818	-12964929
25	2018	1310493	262098	1048395	193985	853555	855	-13774382
26	2019	1310493	262098	1048395	193985	853555	855	-14634426
27	2020	1310493	262098	1048395	193985	853555	855	-15548223
28	2021	1310493	262098	1048395	193985	853555	855	-16519132
29	2022	1441542	288308	1153234	213383	853555	86296	-17465282
30	2023	1441542	288308	1153234	213383	853555	86296	-18470566
31	2024	1441542	288308	1153234	213383	853555	86296	-19538680
32	2025	1441542	288308	1153234	213383	853555	86296	-20673552
33	2026	1585696	317139	1268557	234721	853555	180281	-21785368
34	2027	1585696	317139	1268557	234721	853555	180281	-22966672
35	2028	1585696	317139	1268557	234721	853555	180281	-24221808

Anmerkungen zur Prognoserechnung

Maximale Miete

Miete lt. Mietvertrag mit Creditanstalt Bankverein , wobei alle vier Jahre eine Indexsteigerung von 10 % zu Grunde gelegt wurde.

Ausfallswagnis

Mietausfälle wurden mit 20 % der jeweils kalkulierten Mieten angesetzt, darin sind auch die Betriebskosten enthalten, die beim Leerstehen anfallen (z.B. 1997 216.000,00 S).

Reparaturen

Über einen Zeitraum von 35 Jahren wurden jährlich 1 % der kalkulierten Anschaffungskosten der AW iHv. 10.950.000,00 S als Reparaturaufwand berücksichtigt. Die Verteilung erfolgte linear, da der unterschiedliche Anfall von Reparaturen nicht vorhersehbar ist (zu Beginn weniger, nachfolgend mehr).

Ausgabe Fruchtgenuss

Ausgangsbasis sind die o.a. 71.129,62 S monatlich, wobei die im Fruchtgenussvertrag enthaltene Sekundärmarktklausel in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt wurde, da von der Annahme ausgegangen wurde, dass Verhältnis Inflationsrate - Sekundärmarkttrendite während der Laufzeit gleich dem des Abschlusszeitpunktes ist.

Verzinsten Ergebnisse

Die jeweiligen Ergebnisse des Objektes in B wurden mit 6,25 % nachschüssig verzinst (Sekundärmarkttrendite bei Abschluss des Fruchtgenussvertrages 10/94).

Ausdrücklich wird festgestellt, dass der Prognoserechnung nur die Verhältnisse zum Abschlusszeitpunkt des Fruchtgenussvertrages im Oktober 1994 zu Grunde liegen.

Für die Jahre 1994 bis 1997 erließ das Finanzamt in der Folge gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide und stellte gem. § 188 BAO die Höhe der Einkünfte der Bw. entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung fest.

Mit Schriftsatz vom 27. September 1999 erhoben die Abgabepflichtigen gegen die Bescheide vom 26. August 1999 betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1997 Berufung. Zur Begründung führten die Abgabepflichtigen Folgendes an:

Die Bescheide sind ergangen im Anschluss an eine durchgeführte Prüfung der Aufzeichnungen und weichen von den Erklärungen dahingehend ab, dass die Ergebnisse der Vermietung des Liegenschaftsanteiles der inB von der Betriebsprüfung auf Grund einer von ihr erstellten und der Bescheidbegründung beigeschlossenen Prognoserechnung als Liebhaberei angesehen wird und die Ergebnisse aus dieser Vermietung bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. Juli 1999 nicht berücksichtigt wurden. Die daraus

nicht berücksichtigten Ergebnisse betragen für 1994: -814.705,00 S, für 1995: -164.991,00 S, für 1996: -530.273,00 S und für 1997: -929.168,00 S.

Es wird beantragt die Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle zu beurteilen und die Ergebnisse aus dieser Vermietung erklärungsgemäß anzuerkennen.

Hinsichtlich der Begründung führen wir aus wie folgt: In der der Bescheidbegründung angeschlossenen negativen Prognoserechnung ermittelt die Behörde unter Ansatz von Ausgaben in Höhe eines pauschalen Mietausfallswagnisses von 20 % der Jahresmiete, von jährlichen Reparaturaufwendungen von 1 % der Anschaffungskosten, von einer fiktiven Verzinsung der Anfangsverluste und von einem Weiterlaufen der Fruchtgenussausgaben in voller Höhe auch nach Ende der 20-jährigen Grundmietzeit unter Zugrundelegung eines 35-jährigen Beobachtungszeitraumes einen fiktiven Gesamtverlust des Objektes und spricht ihm die Einkunftsquelleneigenschaft ab, ohne auf das Gesamtbild der Verhältnisse, die Stellungnahmen der Parteien bzw. der bevollmächtigten Steuerkanzlei hierzu materiell näher einzugehen.

Mit Vertrag vom 20. Oktober 1994 wurde KundHS das Fruchtgenussrecht betreffend der Liegenschaft BBB auf unbestimmte Zeit eingeräumt. KundHS sind auch mit diesem Vertrag im vollen Umfang auf Seiten des Vermieters in das unbefristete Mietverhältnis mit der Creditanstalt Bankverein (im Folgenden: CA), eingetreten.

Die wirtschaftliche Betrachtung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1994 ergab, dass aus der Vermietungstätigkeit dieses Objektes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bereits deutlich unter 20 Jahren erzielt werden kann. Nach diesem Zeitraum zeigt die Planrechnung ein weiteres starkes Ansteigen der Gewinne (siehe Anlage A).

Die damals dem Finanzamt vorgelegte Prognose wurde nur deshalb nur für 20 Jahre gerechnet, weil bereits nach 15 Jahren ein Gesamtüberschuss ausgewiesen wurde. Nach 20 Jahren betrug der Totalüberschuss bereits 1.078.999,00 S.

Hohe Gewinne wurden also auch zu einem Zeitpunkt erwartet, in der sich unsere Mandantschaft in den wohl verdienten Ruhestand begeben möchte, sodass es nicht unplausibel ist, dieses Projekt auch als eines der Altersvorsorge anzusehen.

Die einseitige Auflösung des Mietverhältnisses seitens der CA im Jahr 1996, die folgend zu Einnahmenausfällen führte und dadurch der erzielte Verlust über dem, der in der Prognoserechnung dargestellt ist, lag, kann einer Beurteilung als Einkunftsquelle nicht hinderlich sein, da der Umstand der Auflösung des Mietverhältnisses von vornherein nicht absehbar war. Ganz im Gegenteil ging unser Mandant im Jahr 1994 von einer langfristigen und sicheren Vermietung an die CA aus.

Dies insbesondere, als sich im Jahr 1994 die CA für unseren Mandanten als eines der größten und stabilsten Bankinstitute Österreichs und als Mieter höchster Bonität darstellte. An ein Schließen der Bankfiliale war damals nicht zu denken. Dies umsomehr, als die CA beträchtliche Eigeninvestitionen in das Mietobjekt und in die dort eingerichtete Bankfiliale getätigt hat. Beispielsweise kann hier für die eingerichtete Marmorstiege, Marmorsäulen, Außentresor- und Innentresorraum, EDV-Installation und

Verkabelung Alarmanlage, Bankbüroeinrichtung genannt werden. Nach Schätzungen unseres Mandanten beliefen sich die aus eigenem der CA getätigten mit Kündigung verlorenen Investitionen auf ca. 5-8 Mio. S. Die Entwicklungen der Banken in Österreich, insbesondere die Fusion der CA mit der Bank Austria und der allgemeine Kahlschlag in der Bankenlandschaft, der nach unserer Ansicht maßgeblich zur plötzlichen Auflösung der Bankfiliale und der Kündigung des Mietvertrages geführt hat, war jedenfalls zum damaligen Zeitpunkt nicht vorauszusehen.

Unter diesem Hintergrund ist das von der Behörde willkürlich angesetzte Mietausfallwagnis von 20 % der Jahresmiete in der Planrechnung zu sehen. Ein solches kann nicht einmal bei der Vermietung einer Vielzahl von Einzelobjekte an Mieter unterschiedlichster Bonität eine statistische Größe sein, im gegenständlichen Fall scheint aber der Ansatz dieses Mietausfallwagnisses aus Sicht des Beurteilungshorizonts der Planrechnung bei einem solchen Mieter aus den bereits dargelegten Gründen völlig unangemessen zu sein. Darüber hinaus darf angemerkt werden, dass auch bei Ansatz eines 20 %-igen Abschlags der Mietentgelte die Planrechnung immer noch zu einem äußerst positiven Ergebnis führt (unter Berücksichtigung des Wegfalls der Zahlungen für den Fruchtgenuss ab dem 21. Planjahr).

Die Berücksichtigung eines 20 %-igen Mietausfallsrisikos würde bedeuten, dass aus diesem Objekt eine Rendite von mehr als 25 % erzielt werden müsste. Ein Wert, der in der Immobilienbranche nicht erzielbar ist. Erfahrungswerte zeigen, dass im Bereich der Vermietung Renditen zwischen 4 und 8 % erzielt werden können.

Die Verzinsung der negativen Anfangsergebnisse, wie in der Planrechnung der Behörde angeführt, ist ebenfalls völlig willkürlich angesetzt und unterstellt eine völlige Fremdfinanzierung der Anfangsverluste zur Sekundärmarktrendite 1994 und somit eine zurechenbare Zinsbelastung. Auch das fiktiv angesetzte Mietausfallsrisiko wird somit fiktiv fremdkapitalverzinst.

Der Ansatz von fiktiven Zinsen ist deshalb völlig willkürlich, weil es dem Steuerpflichtigen unbenommen sein muss, wie er seine Geschäfte finanziert und daher muss es ihm auch frei stehen, die Anfangsverluste mit nicht zinsberechtigtem Eigenkapital zu finanzieren. Somit ist der Ansatz einer Verlustverzinsung dem Grunde nach nicht gerechtfertigt und erübrigt sich eine Hinterfragung des Ansatzes der Höhe nach. Die kumulierte Verzinsung der negativen Anfangsverluste widerspricht auch dem Nominalwertprinzip. Bei Nichtverzinsung der Ergebnisse ergibt sich auf Grund der Planrechnung der Behörde ein kumuliertes negatives Ergebnis von 4.368.348,00 S. Korrigiert man diesen Betrag nur hinsichtlich der Ausgaben für Fruchtgenuss der Jahre 21 bis 35 ergibt sich sogar bei 20 % Ausfallswagnis und Reparaturen von insgesamt von 5.603.563,00 S ein Gesamtgewinn von 7.721.735,00 S.

Hinsichtlich des Zeitraumes der Jahre 21 bis 35, also nach Ablauf der Grundvertragsdauer, werden die Ausgaben für das Fruchtgenussrecht von der Behörde in der Planrechnung angesetzt, ohne auf ein Vorbringen der bevollmächtigten Kanzlei im Ermittlungsverfahren (Schreiben vom 13. Juli 1999 samt Beilagen) näher einzugehen, nachdem nach Ende der Grundmietzeit der Erwerb der Liegenschaft zum kalkulatorischen Restbuchwert in der Höhe von 3.436.390,40 S möglich und auch beabsichtigt ist.

Es wird in der Sachverhaltsdarstellung bei der Bescheidbegründung lediglich festgestellt, dass diese Möglichkeit eingeräumt worden ist, ohne weiter darauf einzugehen. Folgerichtig müssen ab dem 21. Jahr in der Planrechnung somit nicht mehr die Ausgaben für das Fruchtgenussrecht, sondern nur mehr der Abschreibungsanteil des Gebäudes und eine eventuelle Verzinsung des Kaufpreises angesetzt werden. Da vom Beschwerdeführer eine Finanzierung aus Eigenmitteln ins Auge gefasst wird, wurden keine Zinsen angesetzt.

Weiters werden in der Planrechnung ohne gesonderte Begründung jährliche Reparaturkosten iHv. 1 % der Anschaffungskosten als Ausgaben angesetzt. Es wird lediglich festgestellt, dass die Verteilung (ungeachtet der Ergebnisverzinsung) linear erfolgt, obwohl auch die Behörde einen Anfall, wenn überhaupt, erst in späteren Jahren für wahrscheinlich hält. Hierzu kann ausgeführt werden, dass es sich bei dem gegenständlichen Mietobjekt nicht um ein ganzes Gebäude, sondern nur um einen Gebäudeteil handelt, der sich zu Beginn des Mietverhältnisses in einem neu adaptierten Zustand befindet. Vom Mieter wurden darüber hinaus, wie bereits angeführt, erhebliche Eigeninvestitionen getätigt. Somit ist der Ansatz von Reparaturkosten iHv. 1 % der Anschaffungskosten (rund 110.000,00 S oder ca. 15 % der geplanten Jahreseinnahmen zu Beginn der Planrechnung) aus unserer Sicht jedenfalls überhöht. Angemessen erscheint uns vielmehr höchstens ein Viertel dieses Betrages.

Unter Berücksichtigung dieser Faktoren haben wir unsere Planrechnung überarbeitet und diesem Schreiben beigefügt. Berücksichtigt man auch nur Teile unseren Ausführungen, so ergibt sich eine Planrechnung, die jedenfalls einen Gesamtüberschuss zeigt und somit eindeutig die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Tätigkeit belegt.

Natürlich ist unsere Mandantschaft, schon aus dringenden Eigeninteressen, nachhaltig bemüht, einen neuen Mieter für das Objekt zu finden. Sie sucht hierfür laufend Kontakt mit Banken, Versicherungen und Realitätenbüros und führt diverse Gespräche. Bisher waren diese Bemühungen aber leider noch nicht abschließend erfolgreich.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass dieses Objekt nicht das einzige ist, dass unsere Mandantschaft vermietet. Sie erzielt aus anderen Vermietprojekten und DST als Geschäftsführer in einzelnen Projektgesellschaften zum Teil erhebliche Gewinne, die zur Gänze der Steuer unterworfen sind.

Die Vermietung in B war eines der ersten Projekte, sodass auch noch keine umfassende Erfahrung bestand, wie in einem fremden Markt am besten agiert wird. Bei Eintritt in einen neuen Markt kann es durchaus üblich sein, dass man zu Beginn Lehrgeld bezahlen muss. Es wird wohl kaum einen Unternehmer geben, der nicht auch das eine oder andere im Nachhinein weniger erfolgreiche Geschäft tätigt, sodass auch im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht einzusehen ist, warum gerade bei unserer Mandantschaft ein im Nachhinein betrachtet bisher nicht so erfolgreiches Projekt nicht auch steuerlich beachtlich sein soll.

Es ist daher aus den dargelegten Gründen unzweifelhaft, dass im Zusammenhang mit der Vermietung des angeführten Objekts eine Abgabepflicht besteht. Da die Abgabepflicht weder dem Grunde noch der Höhe nach ungewiss sein kann, beantragen wir nochmals, die Beurteilung als Liebhaberei fallen zu lassen, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und erklärungskonforme Bescheide zu erlassen.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir eine mündliche Verhandlung.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung Folgendes aus (3.1.2000)

Mietausfallswagnis

Für das Objekt in B kommt auf Grund der baulichen Gegebenheiten nur ein Mieter in Betracht (ca. 300 m² Nutzfläche).

Diese Größenordnung von Nutzfläche schränkt die potenziellen Mietinteressenten natürlich ein. Daher muss ein dementsprechendes Mietausfallsrisiko angesetzt werden. Weiters sind in dem 20 %-igen Ausfallsrisiko auch die Betriebskosten enthalten, die auch während der Phase der Nichtvermietung zu bezahlen sind (z.B. 1997 216.000,00 S das sind alleine 25 % der erzielbaren Miete lt. Mietvertrag mit CA). Für die BP erscheint daher ein 20 %-iges Mietausfallsrisiko eher niedrig angesetzt.

Verzinsung der Ergebnisse

Ob immer Eigenkapital zur Deckung der Verluste vorhanden ist, mag innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren bezweifelt werden. Die BP ist daher von einer Fremdfinanzierung ausgegangen. Auch entgangene Mieteinnahmen (Ausfalls des Mieters) müssen finanziert werden, da ja auch die Kosten (Fruchtgenussausgaben, Betriebskosten etc.) weiterlaufen. Der Einwand, dass das fiktiv angesetzte Mietausfallrisiko fiktiv verzinst wird geht daher ins Leere.

Reparaturkosten

Der Ansatz von 1 % der Anschaffungskosten als Reparaturaufwand entspricht den üblichen Ansätzen bei Renditeberechnungen von Gebäuden. Angemerkt wird auch, dass in einem Zeitraum von 35 Jahren bei einem Mieterwechsel erheblich höhere Adaptierungskosten anfallen.

Erwerb der Liegenschaft

In der beiliegenden Prognoserechnung wurde dem Einwand des Abgabepflichtigen gefolgt und ab dem Jahr 2014 ein Erwerb der Liegenschaft in Bad Ischl angenommen (obwohl der Erwerber an einige Voraussetzungen gebunden ist und keinesfalls als absolut sicher angenommen werden kann). Die AfA wurde dabei vom Gebäudewert iHv. 1,5 % per Jahr berücksichtigt (Anschaffungskosten Gebäude 2014 1.864.585,43 S lt. Seite 5 der Berufung). Die Gesamtanschaffungskosten inklusive Grundanteil iHv. 3.436.390,40 S wurden mit einem Zinssatz von 6,25 % verzinst (Sekundärmarktrendite bei Abschluss des Fruchtgenussvertrages 1994).

Abschließend kann seitens der BP gesagt werden, dass auch bei Annahme eines Kaufes besagter Liegenschaft im Jahr 2014 ein negatives Gesamtergebnis nach 35 Jahren iHv. ca. 11 Mio. S verbleibt und die Vermietung der Liegenschaft in Bad Ischl daher keine Einkunftsquelle darstellt.

Der Stellungnahme wurde die in der Stellungnahme erwähnte adaptierte Prognose beigelegt.

Diese Stellungnahme wurde mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2000 den Bw. zur Äußerung übersandt.

In der Äußerung zur Stellungnahme (vom 31. Jänner 2000) führten die Bw. aus, dass betreffend des willkürlich angesetzten Mietausfallswagnisses von 20 % schon in der Berufungsschrift ausführlich Stellung genommen worden wäre. Bei einem Ansatz eines Ausfallsrisikos von 20 % müsste die Rendite des Objekts bei mehr als 25 % liegen. Wenn nun die Behörde meine, das Ausfallsrisiko sei mit 20 % eher niedrig angesetzt, so würde das bedeuten, dass die Kapitalverzinsung bei Mietobjekten bei 30 % oder mehr liegen müsste, um überhaupt wirtschaftlich darstellbar zu sein. Dies sei jedoch bei den allermeisten Mietprojekten völlig unrealistisch und könne auch von dem gegenständlichen Projekt, wie dies die Behörde implizit unterstelle nicht gefordert werden.

Auch die Verzinsung der Anfangsverluste und somit die Unterstellung einer Fremdfinanzierung sei, wie in der Berufung ausgeführt, völlig willkürlich angesetzt. Nur weil die Behörde anführe, sie hätte Zweifel, dass in einem Zeitraum von 35 Jahren nicht immer genug Eigenkapital zur Abdeckung der Verluste vorhanden wäre, könne dies in keiner Weise die Unterstellung einer völligen Fremdfinanzierung rechtfertigen. Zudem seien bisher keine Fremdkapitalzinsen geltend gemacht worden, sodass auch aus diesem Grund die Verzinsung von Anfangsverlusten nicht zu rechtfertigen sei.

Natürlich werde daher, in der Planrechnung der Behörde das fiktiv angesetzte Mietausfallsrisiko fiktiv fremdkapitalverzinst.

Zum Ansatz von Reparaturkosten iHv. 1 % der Anschaffungskosten mit der Begründung, dies sei ein üblicher Erfahrungswert sei auf die Berufung zu verweisen, wo dazu schon Stellung genommen worden wäre. Zur beigelegten Prognoserechnung der Behörde, die einen Ankauf der Liegenschaft im Jahr 2014 unterstelle, werde angemerkt, dass auch die Ankaufszinsen zurückgehen müssten, da ja Kapitaltilgungen aus den Überschüssen erfolgen würden.

Nachdem die Projektbetrachtung wie bereits ausgeführt unabhängig von Finanzierungskosten sein müsse, weil es dem Steuerpflichtigen frei stehen müsse, wie er seine Geschäfte finanziere, werde eine weitere Planrechnung vorgelegt, die nicht von einer Leasingfinanzierung, sondern von einer fiktiven Ankauf der Liegenschaft gleich zu Beginn samt Fremdfinanzierung des gesamten Kaufpreises ausgehe. Hierin ergebe sich auch ein deutlicher Gesamtüberschuss iHv. 23,7 Mio. S.

Es sei daher aus den dargelegten Gründen unzweifelhaft, dass im Zusammenhang mit der Vermietung des angeführten Objektes eine Abgabepflicht bestehe. Da die Abgabepflicht weder dem Grunde noch der Höhe nach ungewiss sein kann würde nochmals beantragt die

Beurteilung aus Liebhaberei fallen zu lassen, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und erklärungsgemäße Bescheide zu erlassen.

Mit **Vorlagebericht vom 4. April 2000** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 beantragten die Bw. gem. § 323 Abs. 12 1. Satz BAO die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** für die Berufung vom 27. September 1999.

In einer Besprechung am 11. Mai 2005 vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dem Vertreter der Bw. eine adaptierte Prognoserechnung zur Kenntnis gebracht, wobei dabei dem Berufungsvorbringen insoweit Rechnung getragen ist, dass keine Zinsen für die Fremdfinanzierung angesetzt wurden, ab dem 21. Jahr AfA statt Fruchtgenusszahlungen berücksichtigt wurde und auch die Reparaturaufwendungen mit 0,25% der Mieteinnahmen jährlich angesetzt wurden. Das Mietausfallsrisiko wurde mit 10% berücksichtigt.

	Jahr	maximale Miete	Reparaturen	Ausgabe für Fruchtgenuss/ AfA ab dem 21. Jahr	Mietausfall 10% der Miete	Ergebnis	Gesamt- gewinn/- verlust
1	1994	184935		213389		-28454	
2	1995	739740	27375	853555	73974	-215164	
3	1996	739740	27375	853555	73974	-215164	
4	1997	739740	27375	853555	73974	-215164	
5	1998	813714	30112,5	853555	81371,4	-151324,9	
6	1999	813714	30112,5	853555	81371,4	-151324,9	
7	2000	813714	30112,5	853555	81371,4	-151324,9	
8	2001	813714	30112,5	853555	81371,4	-151324,9	
9	2002	895085	33123,75	853555	89508,5	-81102,25	
10	2003	895085	33123,75	853555	89508,5	-81102,25	
11	2004	895085	33123,75	853555	89508,5	-81102,25	
12	2005	895085	33123,75	853555	89508,5	-81102,25	
13	2006	984593	36436,13	853555	98459,3	-3857,43	
14	2007	984593	36436,13	853555	98459,3	-3857,43	
15	2008	984593	36436,13	853555	98459,3	-3857,43	
16	2009	984593	36436,13	853555	98459,3	-3857,43	
17	2010	1083053	40079,74	853555	108305,3	81112,96	

18	2011	1083053	40079,74	853555	108305,3	81112,96	
19	2012	1083053	40079,74	853555	108305,3	81112,96	
20	2013	1083053	40079,74	853555	108305,3	81112,96	-
21	2014	1191358	44087,71	27986,78	119135,8	1000147,71	1294632,48
22	2015	1191358	44087,71	27986,78	119135,8	1000147,71	705662,94
23	2016	1191358	44087,71	27986,78	119135,8	1000147,71	-294484,77
24	2017	1191358	44087,71	27986,78	119135,8	1000147,71	1705810,65
25	2018	1310493	48496,48	27986,78	131049,3	1102960,44	2705958,36
26	2019	1310493	48496,48	27986,78	131049,3	1102960,44	
27	2020	1310493	48496,48	27986,78	131049,3	1102960,44	
28	2021	1310493	48496,48	27986,78	131049,3	1102960,44	
29	2022	1441542	53346,13	27986,78	144154,2	1216054,89	
30	2023	1441542	53346,13	27986,78	144154,2	1216054,89	
31	2024	1441542	53346,13	27986,78	144154,2	1216054,89	
32	2025	1441542	53346,13	27986,78	144154,2	1216054,89	
33	2026	1585696	58680,74	27986,78	158569,6	1340458,88	
34	2027	1585696	58680,74	27986,78	158569,6	1340458,88	
35	2028	1585696	58680,74	27986,78	158569,6	1340458,88	

Zum Mietobjekt führt der Steuerberater auch an, dass die Vermietung auch deshalb so schwer gewesen sei, dass z. B. zwar ein Interessent vorhanden gewesen war, aber dieser Beleuchtungseinrichtungen an der Decke montieren wollte, dies jedoch nicht durchgeführt werden konnte, da die Decke denkmalgeschützt sei.

In der am 22. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte neuerlich vor, dass das Finanzamt nach wie vor davon ausgehe, dass ein Reparaturaufwand von 1% jährlich bei der Prognose anzusetzen sei. Auch eine Fremdfinanzierung der aufgelaufenen Verluste sei bei der Prognose zu berücksichtigen. Das Mietausfallsrisiko sei in Hinblick auf die Beschaffenheit des Vermietungsobjektes jedenfalls mit mindestens 20% der Mieteinnahmen anzusetzen. Dies führe insgesamt daher dazu, dass bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses jedenfalls mehr als 35 Jahre verstreichen würden.

Der Vertreter der Bw. führte dazu aus, dass nach der letzten Prognose des Unabhängigen Finanzsenates ein Gesamtüberschuss im zweiundzwanzigsten Jahr erzielt werde. Ursprünglich

sei nach der damaligen Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen von einem Zeitraum von 35 Jahren bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses ausgegangen worden. Dieser Zeitraum sei nach der Prognose jedenfalls weit unterschritten.

Der Grund für den Erwerb dieses Objekt lag an dem sicheren Mieter und der Erwerb sei auch als eine Maßnahme der Pensionsvorsorge zu sehen.

Zu der Berücksichtigung von Reparaturaufwendungen in der Prognoserechnung führte der Vertreter der Bw. an, dass bisher keine Reparaturkosten angefallen seien. Und auch Fremdfinanzierungszinsen sei nie erklärt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 der im Beschwerdefall anzuwendenden LiebhabereiVO 1993 in der Stammfassung des BGBl Nr. 33/1993 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 zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

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

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 der VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß 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 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 2 LiebhabereiVO 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor.

§ 2 Abs. 2 gilt nach § 2 Abs. 3 der VO nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt nach § 2 Abs. 4 LiebhabereiVO 1993 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt.

Mit der Änderung der LVO 1993 durch BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die Bezeichnung „üblicher Kalkulationszeitraum“ durch die Bezeichnung „absehbarer Zeitraum“ ersetzt und dieser Zeitraum mit 25 Jahren ab Beginn der Betätigung bzw. 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (Aufwendungen) festgelegt.

Diese Fristen gelten für „große Vermietungen“, die am 14. November 1997 oder später begonnen wurden. Eine Option auf Anwendung der Fristen wie bei der „kleinen Vermietung“ hatte der Verordnungsgeber bei der „großen Vermietung“ nicht vorgesehen.

Der übliche Kalkulationszeitraum hat daher für „große Vermietungen“, die vor dem 14. November 1997 begonnen wurden, noch immer Bedeutung (und existiert auch begrifflich weiter).

Die berufungsgegenständliche Vermietung wurde im Jahr 1994 begonnen und es wurden auch in diesem Jahr erstmalig Einnahmen erzielt.

Der Senat hat sich ausführlich mit dem Vorbringen der Bw. zur Einkünftequalifikation ihrer Vermietungstätigkeit auseinander gesetzt. Er hat dazu auch Berechnungen durchgeführt, die selbst bei für den Beschwerdeführer günstigen Varianten in einem Zeitraum von rund 20 Jahren noch immer negative Gesamtergebnisse ausweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ausgehend von dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, **mit rund 20 Jahren anzunehmen** (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 92/15/0101). **Dieser absehbare Zeitraum stimmt jedenfalls mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LiebhabereiVO überein** (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0144). Der von den Bw. selbst herangezogene Zeitraum von 35 Jahren kommt somit nicht zum Tragen.

Bei der oben dargestellten Prognoserechnung, die grundsätzlich mit der der Berufung beigelegten Prognoserechnung übereinstimmt, wurde zusätzlich ein allgemeines jährliches Mietausfallsrisiko von 10% berücksichtigt. Dies berücksichtigt somit die üblichen Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemietler, wenn ein Mietverhältnis beendet wurde und ist somit ein betätigungstypisches Risiko einer Vermietungstätigkeit (vgl. Rauscher, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko? SWK 2004, S 625). Dieses übliche Mietausfallsrisiko ist daher für die Prognoserechnung abzuschätzen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 172). In Hinblick auf die besondere Beschaffenheit des Mietobjektes (z.B. Marmorstiege, Größe von 300m², nur für einen Mieter geeignet, Decke denkmalgeschützt) ist ein Mietausfallsrisiko von 10% nach Ansicht des Senates jedenfalls anzusetzen, weil eben die besondere Beschaffenheit von

vornherein die Anzahl der in Betracht kommenden Mieter begrenzt und somit mit höheren Leerstandszeiten bei Mieterwechsel zu rechnen ist.

Bei dieser Berechnung ergibt sich ein Gesamtüberschuss erst im 22. Jahr, somit erst nach Ablauf des üblichen Kalkulationszeitraumes, welcher nach Ansicht des Senates in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit 20 Jahren anzunehmen ist.

Es ist daher von Liebhaberei im steuerlichen Sinne auszugehen.

Aber selbst bei Ansatz eines Mietausfallsrisikos von 4%, welches auch bei einem relativ leicht wiedervermietbaren Objekt zu berücksichtigen ist, ergäbe sich folgende Prognoserechnung:

	Jahr	maximale Miete	Reparaturen	Ausgabe für Fruchtgenuss/ AfA ab dem 21. Jahr	Mietausfall 5% der Miete	Ergebnis	
1	1994	184935		213389		-28454	
2	1995	739740	27375	853555	29589,6	-170779,6	
3	1996	739740	27375	853555	29589,6	-170779,6	
4	1997	739740	27375	853555	29589,6	-170779,6	
5	1998	813714	30112,5	853555	32548,56	-102502,06	
6	1999	813714	30112,5	853555	32548,56	-102502,06	
7	2000	813714	30112,5	853555	32548,56	-102502,06	
8	2001	813714	30112,5	853555	32548,56	-102502,06	
9	2002	895085	33123,75	853555	35803,4	-27397,15	
10	2003	895085	33123,75	853555	35803,4	-27397,15	
11	2004	895085	33123,75	853555	35803,4	-27397,15	
12	2005	895085	33123,75	853555	35803,4	-27397,15	
13	2006	984593	36436,13	853555	39383,72	55218,15	
14	2007	984593	36436,13	853555	39383,72	55218,15	
15	2008	984593	36436,13	853555	39383,72	55218,15	
16	2009	984593	36436,13	853555	39383,72	55218,15	
17	2010	1083053	40079,74	853555	43322,12	146096,14	
18	2011	1083053	40079,74	853555	43322,12	146096,14	
19	2012	1083053	40079,74	853555	43322,12	146096,14	
20	2013	1083053	40079,74	853555	43322,12	146096,14	-255132,48
21	2014	1191358	44087,71	27986,78	47654,32	1071629,19	816496,71
22	2015	1191358	44087,71	27986,78	47654,32	1071629,19	1888125,9
23	2016	1191358	44087,71	27986,78	47654,32	1071629,19	2959755,09
24	2017	1191358	44087,71	27986,78	47654,32	1071629,19	4031384,28
25	2018	1310493	48496,48	27986,78	52419,72	1181590,02	
26	2019	1310493	48496,48	27986,78	52419,72	1181590,02	
27	2020	1310493	48496,48	27986,78	52419,72	1181590,02	
28	2021	1310493	48496,48	27986,78	52419,72	1181590,02	
29	2022	1441542	53346,13	27986,78	57661,68	1302547,41	

30	2023	1441542	53346,13	27986,78	57661,68	1302547,41	
31	2024	1441542	53346,13	27986,78	57661,68	1302547,41	
32	2025	1441542	53346,13	27986,78	57661,68	1302547,41	
33	2026	1585696	58680,74	27986,78	63427,84	1435600,64	
34	2027	1585696	58680,74	27986,78	63427,84	1435600,64	
35	2028	1585696	58680,74	27986,78	63427,84	1435600,64	

Ein Gesamtüberschuss würde erst im 21. Jahr anfallen.

Auch diesfalls wäre keine Einkunftsquelle anzunehmen.

Linz, am 28. Juni 2005