



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch triple A consult WP-GmbH, 1030 Wien, Apostelgasse 36/12, vom 1. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. August 2007 betreffend Einkommensteuer 2002-2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

1. Verwaltungsverfahren

Die Berufungswerberin (Bw) hat im Jahr 1994 einen Reitstall erworben und in der Folge verpachtet. Im Rahmen einer die Jahre 1998-2000 umfassenden Betriebsprüfung im Jahr 2002 wurde seitens der Betriebsprüfung festgehalten, dass weiterhin vorläufig zu veranlagen sei, da der Beobachtungszeitraum zu kurz sei, die Ausgaben vor allem einmaliger Natur bedingt durch Pächterwechsel, Pachtausfälle und Rechtsanwaltskosten seien und ab 2003 positive Ergebnisse erwartet würden.

Mit Bescheiden vom 2.8.2007 wurden die Einkommen- und Umsatzsteuer 2000-2005 endgültig festgesetzt, zuvor waren diese Jahre aufgrund der Ungewissheit des Gesamtgewinnes vorläufig veranlagt. Die Reitstallverpachtung wurde nunmehr nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Begründend wurde ins Treffen geführt, die im Dezember 2002 vorgelegte Prognoserechnung weiche von den tatsächlich erzielten Ergebnissen deutlich ab.

In der Berufung bringt die Bw vor, das Objekt diene der Bw nicht zur Sport- und Freizeitgestaltung, es sei aus rein wirtschaftlichen Überlegungen kostengünstig nur für den Verpachtungszweck ersteigert worden. Nach einer Reihe von Fehlschlägen sei nun mit Herrn N ein verlässlicher und kompetenter Pächter gefunden worden, was sich ab 2004 mit kleinen steigenden Gewinnen auswirke. Vorgelegt wird eine Prognoserechnung, die im 19. Jahr der Vermietung einen Gesamtüberschuss von 227 Euro und im 20. Jahr einen Gesamtüberschuss von 10.351 Euro ausweist.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.5.2008 weist das Finanzamt die Berufung ab. Die Einnahmen seien inklusive Betriebskosten und damit zu hoch angesetzt, eine jährlich sinkende AfA erscheine unglaublich. Aufgrund fehlender Schlüssigkeit sei die Prognoserechnung daher nicht geeignet, einen Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum nachzuweisen.

In dem dagegen gerichteten Vorlageantrag bringt die Bw vor, es habe sich bloß die Abrechnungsart der Betriebskosten geändert. Die absinkende AfA ergebe sich aus der unterschiedlichen Nutzungsdauer der im Anlagevermögen befindlichen Wirtschaftsgüter. Beigelegt wird eine leicht abgeänderte Prognoserechnung, die im 19. Jahr einen Gesamtüberschuss von 6.432 Euro ausweist, im 20. Jahr einen Gesamtüberschuss von 21.120 Euro.

2. Verfahren vor dem UFS

Im Wege eines Vorhalteverfahrens wurde von der Bw am 23.2.2012 ergänzend vorgebracht:

Der erste Pächter der Jahre 1994-1996 habe wegen Zahlungsunfähigkeit geklagt werden müssen, 1997 sei eine eigene Zwischenbewirtschaftung zur Schadensbegrenzung erfolgt, der Pachtvertrag von 1998-2000 sei mit Räumungsklage beendet worden, das Pachtverhältnis 2001-2002 durch einvernehmliche Kündigung. 2003-2010 sei Herr N Pächter gewesen, es habe ein Räumungsvergleich stattgefunden. Seit 2011 bewirtschaftet ein neuer Pächter die Liegenschaft (dazwischen acht Monate Leerstand).

Die von der Bw ausgeübte Tätigkeit als Pferdeschiedsrichter erfolge völlig unabhängig von der Verpachtung. Sie selbst reite nicht, ihre Töchter hätten mehrere wechselnde Pferde besessen.

Diese seien jedoch nicht in der verpachteten Liegenschaft untergebracht gewesen, weil dort die für den Turnier-Dressur-Reitsport erforderlichen Anlagen fehlten.

Mit Vorhaltsewirtschaftungsbeantwortung vom 8.6.2012 wurde weiters von der Bw vorgebracht, die vorzeitige Darlehenstilgung sei von der Hausbank vehement eingefordert worden, da es sich um einen SFr-Kredit gehandelt habe, dessen Zinsen und Wechselkurs gefährlich gestiegen seien. Die angebotene Ersatzfinanzierung sei wegen einer ärgerlichen Vorgehensweise und aus Kostengründen schlussendlich unterblieben. Eine Änderung der Bewirtschaftung sei dadurch nicht eingetreten, weil dieser Schritt erzwungen und zur Schadensbegrenzung (doppelt so hoher Zinsaufwand als angenommen) vorgenommen worden sei.

Häufige Pächterwechsel hätten ungeplante Einnahmenausfälle und Zusatzkosten, die bei durchgängiger Bewirtschaftung nicht entstanden wären, verursacht. Insbesondere der vorletzte Pächter, Herr N, sei durch mehrere Überflutungen sowie persönliche und gesundheitliche Probleme ab 2008 nicht mehr in der Lage gewesen, den Reitstall ordentlich zu führen. Die neue Pächterin habe hingegen die Liegenschaft renoviert und auch die Pferdebetreuung verbessert, womit der Einstellbetrieb wieder nahezu voll ausgelastet worden sei.

Vorgelegt wurden ebenso sämtliche Überschussrechnungen bis 2011 sowie Prognoserechnungen für 2012 und 2013. Laut Vertrag hätte sich die Pacht ab April 2012 um 1.000 Euro monatlich erhöht, in einer am 11.6.2012 vorgelegten korrigierten Prognoserechnung 2012 ist jedoch „Pachtreduktion?“ angemerkt. Dies sei darauf zurückzuführen, dass behördliche Überprüfungen zu Sanierungserfordernissen geführt hätten, weshalb mündlich vereinbart worden sei, dass erst ab Vorliegen der Baugenehmigung für die behördlich auferlegten Maßnahmen die vertraglich vereinbarte Pacht gelte. Dies werde voraussichtlich ab August 2012 der Fall sein (Vorhaltsbeantwortung vom 5.7.2012).

Eine im Jahr 2010 erstattete Selbstanzeige der Bw, in der sie nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalerträgen und Spekulationsgeschäften für die Jahre 2002-2008 erklärt und die entsprechenden Abgaben entrichtet. Für die Jahre 2000 und 2001 erklärt sie ebenfalls das Vorliegen bisher nicht erklärter Einkünfte dem Grunde nach, mit Verweis auf die Verjährung werden jedoch keine Zahlen bekannt gegeben. Das Finanzamt entgegnet dazu, es sei durch die offene Berufung über die Jahre 2000-2005 noch keine Verjährung eingetreten, die Beträge seien daher zu nennen.

In seiner ursprünglichen Entscheidung über die Berufung der Bw betreffend ESt und USt 2000-2005 vom 18. Juli 2012, GZ RV/2430-W/08, RV/2431-W/08, hat der UFS übersehen,

dass auch über die Selbstanzeige abzusprechen ist. Die gegen die Einkommensteuer 2000-2005 erhobene Amtsbeschwerde wurde mit Klaglosstellung vom 18. Oktober 2012, GZ RG/0261-W/12 gemäß [§ 300 BAO](#) erledigt. Im fortgesetzten Verfahren wird über die Einkommensteuer 2000-2001 unter GZ RV/2980-W/12 gesondert abgesprochen, da hierzu noch Erhebungen erforderlich sind. Im vorliegenden Verfahren wird neben der bereits in der Entscheidung vom 18. Juli 2012 enthaltenen Liebhaberei-Frage auch über die unstrittige Selbstanzeige der Jahre 2002-2005 abgesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sachverhalt

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Bw hat im Jahr 1994 aus einer Konkursmasse einen Reitstall ersteigert und in der Folge verpachtet. Lediglich im Jahr 1997 hat die Bw den Reitstall vorübergehend zur Verlustbegrenzung selbst betrieben. Vor allem in den ersten neun Jahren der Vermietung sind durch Probleme mit Pächtern zusätzliche Räumungskosten von rund 7.000 Euro angefallen. Auch in den Folgejahren (2003-2010) blieben die tatsächlichen Ergebnisse deutlich hinter der ursprünglichen Prognoserechnung des Jahres 2002 zurück, wie die folgende Gegenüberstellung zeigt:

Tabelle1

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Überschuss								
Prognose 2002	9.972	17.966	17.602	17.966	17.966	18.329	18.329	18.693
Veranlagung	-8.173	2.054	3.987	3.313	6.971	2.336	4.096	3.711
Differenz	18.145	15.912	13.616	14.653	10.995	15.993	14.234	14.982

Die in der Berufung bzw. letztlich mit dem Vorlageantrag vorgelegte Prognoserechnung aus 2008 blieb ebenso hinter den tatsächlichen Ergebnissen zurück:

Tabelle2

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Überschuss						
Prognose 2008	4.159	5.832	11.372	12.915	13.779	14.688
Veranlagung	2.336	4.096	3.711	2.531	16.392*	18.417*
Differenz	1.823	1.736	7.661	10.384	-2.613	-3.729
Gesamtüberschuss						
- lt. Prognose	-37.466	-31.634	-20.262	-7.347	6.432	21.120
- lt. Veranlagung	-39.288	-35.193	-31.482	-28.951	-12.559*	5.858*

**Prognoserechnung aus 2012*

In der Prognoserechnung 2012 und 2013 berücksichtigt ist, dass sich laut Vereinbarung der monatliche Pachtzins ab April 2012 von 1.519 auf 2.519 Euro erhöhen soll, doch ist derzeit ein mündlich gewährter Aufschub dieser Erhöhung vereinbart.

Die vorzeitige Tilgung des Darlehens im Jahr 2008 erfolgte aufgrund der sich deutlich verschlechternden Kreditkonditionen (Wechselkurs SFr und Zinsniveau), eine bloße Umschuldung unterblieb wegen Differenzen mit der Bank und aus Kostengründen.

II. Würdigung und rechtliche Subsumption

Bei der Verpachtung eines Reitstalles handelt es sich um eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs 2 Z 1 Liebhaberei-Verordnung ([LVO](#)), da ein Reitstall nach der Verkehrsauffassung in besonderem Maße zur Sport- und Freizeitausübung dient und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründete Neigung entspricht. Die Frage, ob Tätigkeiten typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 16.12.2009, [2008/15/0059](#)). Auf eine persönliche Neigung der Bw zum Reitsport kommt es nicht an.

Derartige Tätigkeiten stellen gemäß [§ 2 Abs 4 LVO](#) nur dann eine Einkunftsquelle dar, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Als absehbare Zeit wird bei der Vermietung von Liegenschaften, die unter [§ 1 Abs 2 Z 1 oder Z 2 LVO](#) fallen, ein Zeitraum von 20 Jahren ab Anschaffung als angemessen gewertet (VwGH 19.7.2000, [96/13/0021](#)). Der Liebhabereibetrachtung sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Eine Änderung der Bewirtschaftung tritt etwa dann ein, wenn Fremdmittel vorzeitig getilgt werden, soweit nicht eine von Beginn der Vermietung an einkalkulierte planmäßige Tilgung vorliegt (u.a. VwGH 14.12.2001/13/0144).

Es sind daher basierend auf diesem rechtlichen Rahmen mehrere Punkte zu untersuchen: erstens, ob die vorgelegten Prognoserechnungen von plausiblen Voraussetzungen ausgegangen sind; zweitens, ob die Räumungskosten und Leerstehungen unvorhersehbare Ereignisse waren, oder in die Prognoserechnung mit einzubeziehen gewesen wären; drittens, ob durch die vorzeitige Kreditrückzahlung im Jahr 2008 eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist.

II.1. Plausibilität der Prognoserechnungen

Wie bereits die Betriebsprüfung im Jahr 2002 zutreffend festgestellt hat, weicht die damals vorgelegte Prognoserechnung derart deutlich von den tatsächlichen Gegebenheiten ab, dass sie nicht als plausible Basis für eine Liebhabereibeurteilung herangezogen werden kann. Doch auch den Prognoserechnungen aus 2008 und 2012 fehlt es an Plausibilität. Die Einnahmen- und Ausgabenstruktur stellt sich wie folgt dar:

Tabelle3

Werte	Einnahmen	abweichende Schätzung aus	Ausgaben	abweichende Schätzung aus
-------	-----------	---------------------------	----------	---------------------------

in EUR	tatsächlich	2002	2008	2012	tatsächlich	2002	2008	2012
1994	0				1.439			
1995	23.255				16.348			
1996	7.849				11.674			
1997	0				12.416			
1998	18.029				24.123			
1999	22.105				27.194			
2000	405				21.921			
2001	11.009				14.473			
2002	18.899				21.738			
2003	13.539	18.532			21.713	8.560		
2004	13.200	26.162			11.146	8.196		
2005	20.073	26.162			16.086	8.560		
2006	19.130	26.162			15.818	8.196		
2007	24.374	26.162			17.403	8.196		
2008	20.766	26.162	21.180		18.430	7.833	17.021	
2009	21.141	26.162	22.200		17.045	7.833	16.368	
2010	14.640	26.162	23.130		10.929	7.470	11.758	
2011	13.671		24.101		11.140		11.186	
2012			25.115	27.228			11.336	10.836
2013			26.174	30.228			11.486	11.811

Während zwar die Ausgabenstruktur der Schätzungen aus 2008 und 2012 mit den tatsächlichen Ausgaben in Einklang steht, kann dies für die Schätzung der Einnahmenstruktur nicht behauptet werden. Die Einnahmen der Vergangenheit lassen erkennen, dass nachhaltig Einnahmen über 21.000 Euro nicht erzielbar sind.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass vertraglich mit dem neuen Pächter vereinbart ist, nach einjähriger Pachtdauer den monatlichen Pachtzins von 1.519 auf 2.519 Euro anzuheben. Gestützt wird diese von der Rechtsmittelbehörde vertretene Ansicht nicht nur auf die Vergangenheitsbetrachtung, sondern auch darauf, dass die Erhöhung des Pachtzinses derzeit aufgeschoben ist. Auch ist für die Rechtsmittelbehörde fraglich, wie lange die Pächterin einen in Zukunft erhöhten Pachtzins zu zahlen imstande sein wird. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde müsste eine realistische Umsatzschätzung somit auch für die Jahre 2012 und 2013 von Einnahmen in Höhe von ca. 18.300 Euro ausgehen und dürfte selbst bei optimistischer Schätzung nicht mehr als 21.000 Euro ansetzen. Damit vermindert sich der nach 20 Jahren erzielbare Gesamtüberschuss gegenüber der Prognose aus 2012 zumindest um gut 15.000 Euro (bei Ansatz von 21.000 Euro Jahreseinnahmen 2012 und 2013), woraus sich im besten Fall ein Gesamtverlust von ca. 9.500 Euro ergibt (1994-2013).

II.2. Unwägbarkeiten

Die Risiken von Leerstehungen und Räumungskosten sowie einer Vernachlässigung der Instandhaltungspflichten des Pächters sind der Vermietung und Verpachtung immanent

(Jakom/Laudacher, EStG, 2012, § 2 Tz 272 f). Gerade, weil durchgängig seit Beginn der Verpachtung die Bewirtschaftung der Liegenschaft problematisch gewesen ist, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um Unwägbarkeiten handelt, die bei der Beurteilung, ob ein Gesamtüberschuss erzielbar ist, auszublenden sind. Auch ist die Begründung der Bw nicht schlüssig: Zuerst wird als Hauptverlustgrund der häufige Pächterwechsel in den Anfangsjahren genannt, dann aber insbesondere die Vernachlässigung durch den längsten Pächter hervorgehoben. Das Leerstehungs- und Forderungsausfallsrisiko wäre somit bereits in der Prognoserechnung abzubilden gewesen. Die unter der Position „Räumungskosten d. Mietobj.“ ausgewiesenen Ausgaben von 7.000 Euro sind aus der Prognoserechnung daher nicht auszublenden.

Auch die nunmehrige Verlängerung der Reduktion des Pachtzinses wegen Baumaßnahmen aufgrund behördlicher Auflagen kann nicht als Unwägbarkeit angesehen werden.

Lediglich die Ausgaben für Trockenlegungen nach Starkregenereignissen im Jahr 2010 in Höhe von rund 1.600 Euro können als unwägbar angesehen und ausgeschieden werden, was jedoch am Gesamtbild der Verhältnisse keine wesentliche Änderung herbeiführt. Es verbleibt ein Gesamtverlust von 7.900 Euro.

II.3. Änderung der Bewirtschaftung

Die Bw macht geltend, dass sie zur vorzeitigen Kredittilgung quasi von der Bank gezwungen worden sei und damit ein unabwendbares Ereignis eingetreten sei, das nicht vorhergesehen hätte werden können. Mögliche Zinsschwankungen sind einer Fremdfinanzierung ebenso immanent, wie Wechselkursschwankungen das typische Risiko eines Fremdwährungskredites darstellen. Letztlich fiel die Entscheidung, statt einer bloßen Konvertierung auf Euro gänzlich von der Fremdfinanzierung zur Eigenfinanzierung überzugehen, wegen Differenzen mit der Bank und aus Kostenüberlegungen. Von unvorhersehbarem äußerem Zwang kann somit nicht die Rede sein.

Diese Entscheidung wurde jedoch erst im nachhinein getroffen und war nicht von Beginn an geplant, wie die in den Prognoserechnungen aus 2002 und 2008 noch für den gesamten Prognosezeitraum ausgewiesenen Schuldzinsen belegen.

Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 28.2.2012, [2008/15/0312](#) mwN) ist beispielsweise eine nicht von vornherein geplante Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine „Sondertilgung“ vor, ist die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftung so zu

beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftung erfolgt eine neue Beurteilung.

Für die Frage, ob im streitgegenständlichen Zeitraum 2000 bis 2005 eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, sind die Ausgaben der Prognoserechnung ab dem Jahr 2009 somit um die ursprünglich geplanten Fremdfinanzierungszinsen zu erhöhen. Wie schon unter II.1. festgestellt, war die Ausgabenschätzung der Bw einigermaßen realistisch. Unter Heranziehung der noch 2008 durch die Bw prognostizierten Schuldzinsen erhöhen sich die zu prognostizierenden Ausgaben in den Jahren 2009 bis 2013 (Ende der angemessenen Zeit) um 8.500 Euro. Der von der Rechtsmittelinstanz errechnete erwartbare Gesamtverlust von 7.900 Euro erhöht sich somit auf 16.400 Euro.

III. Zusammenfassung

Die ursprünglich vorgenommene fremdfinanzierte Bewirtschaftung des Reitstalles war unter Zugrundelegung realistischer Prognosewerte nicht geeignet, in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Bis zur Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2008 liegt somit gemäß [§ 1 Abs 2 LVO](#) Liebhaberei vor.

Durch das Vorliegen von Liebhaberei stellt der Reitstall im streitgegenständlichen Zeitraum 2000-2005 keine Einkunftsquelle dar. Daher sind sowohl die Verluste der Jahre 2002-2003 als auch die Gewinne der Jahre 2004-2005 aus der Einkommensermittlung auszuscheiden.

IV. Selbstanzeige

Im Jahr 2010 machte die Bw eine Selbstanzeige, die folgende bisher nicht erklärten Einkünfte zutage brachte:

Tabelle4

	2002	2003	2004	2005
Einkünfte gemäß § 37 Abs 8 EStG	264.248,90	198.359,50	222.144,39	256.415,21
anrechenbare ausländ. Quellensteuer	1.813,99	2.013,14	2.726,61	1.921,06
Einkünfte gemäß § 30 EStG				37.434,17

Diese konnten aufgrund der seit 2008 anhängigen Berufung bisher vom Finanzamt nicht bescheidmäßig verarbeitet werden und fließen daher in die Berufungsentscheidung ein. Insoweit waren die Einkommensteuerbescheide daher abzuändern.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Oktober 2012