

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Judith Leodolter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schebesta & Grüner Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH, Wiener Straße 42, 3040 Neulengbach, über die Beschwerde vom 12. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. November 2016 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Jahren 2004 bis 2014 Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaften Gasse, Top 15 und Top 46/47. Im Jahr 2015 wurden beide Wohnungen verkauft.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2015 qualifizierte das Finanzamt die gg. Vermietungstätigkeit steuerlich als Liebhaberei und anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen iHv -11.483,54 € (Top 15) und -5.891,43 € (Top 46/47) nicht.

Mit Eingabe vom 12.02.2017 erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 28.11.2016 innerhalb der mehrmals verlängerten Rechtsmittelfrist Beschwerde und brachte vor, dass eine konkrete, detaillierte Prüfung des Sachverhaltes nicht erfolgt sei. Es hätte die 2004 vorgelegte Prognoserechnung nochmals genauer analysiert werden müssen. Die ursprünglich vorläufig erlassenen Bescheide seien durch endgültige Bescheide ersetzt worden. Die damalige Beurteilung von Seiten des Finanzamtes sei für den vorliegenden Sachverhalt als entscheidend zu bewerten.

Das Objekt ***Gasse***, 1100 Wien, Top 15, sei vom Bf. mit Kaufvertrag vom 15.12.2003 erworben, saniert und vermietet worden. In der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung seien marktübliche Preise angesetzt worden. Innerhalb des Zeitraumes von 20 Jahren sei marktüblich kalkuliert worden und ein Gesamtüberschuss von rund 16.300 € zu erwarten gewesen.

Es seien jedoch sog. "Mietnomaden" in die Wohnung eingezogen, die die Miete schuldig geblieben wären und erst schwer und kostenintensiv wieder aus der Wohnung gebracht werden hätten können. Weiters seien durch diesen Umstand erhöhte Kosten durch die nochmalige Sanierung verursacht worden.

Diese Umstände lägen nicht in der Einfluss- bzw Entscheidungssphäre des Bf. und stellten Unwägbarkeiten dar. Das Objekt sei im Jahr 2015 vorzeitig verkauft worden, damit der Bf. seine nach einer Betriebsprüfung festgesetzte Einkommensteuer bezahlen habe können. Neben der Auflösung von Sparbüchern und sonstiger liquider Mittel hätten die beiden Wohnungen "notverkauft" werden müssen. Dieses Ereignis sei durch den Bf. nicht zu beeinflussen gewesen.

Es lasse sich somit auch feststellen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen kurzfristigen Zeitraum angelegt gewesen sei und dass ein Gesamtüberschuss erzielt worden wäre, wenn das Objekt im Prognosezeitraum im Eigentum des Bf. verblieben wäre.

Eine Änderung in der Art der Bewirtschaftung sei über den Zeitraum der Vermietung des Objektes nicht erfolgt.

Das Objekt ***Gasse***, 1100 Wien, Top 46/47, sei vom Bf. mit Kaufvertrag vom 15.12.2003 erworben, saniert und anfänglich preislich gut vermietet worden. In der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung seien marktübliche Preise angesetzt worden. Innerhalb des Zeitraumes von 20 Jahren sei marktüblich kalkuliert worden und ein Gesamtüberschuss von rund 10.300 € zu erwarten gewesen. Nach etlichen Jahren hätten die Mieter jedoch den Schlichtungsausschuss angerufen und es sei (aufgrund des Umstandes, dass die Küche im Vorraum gelegen sei) eine Kategorisierung nach unten und eine Refundierung der Miete erfolgt. Dadurch habe sich die Dauer der Erzielung eines Gesamtüberschusses im

Prognosezeitraum verlängert. Diese Umstände lägen nicht in der Einfluss- bzw. Entscheidungssphäre des Bf. und stellten Unwägbarkeiten dar.

Das Objekt sei auf Grund der bereits erwähnten Betriebsprüfung im Jahr 2015 vorzeitig, zu einem sehr guten Verkaufspreis, verkauft worden.

Die Vermietung sei nicht von vornherein auf einen kurzfristigen Zeitraum angelegt gewesen. Wäre das Objekt im Prognosezeitraum im Eigentum des Bf. verblieben, wäre ein Gesamtüberschuss erzielt worden. Eine Änderung in der Art der Bewirtschaftung sei über den Zeitraum der Vermietung des Objektes nicht erfolgt.

Umfassende Fotodokumentationen könnten in beiden Fällen vorgelegt werden; weiters das Gerichtsurteil betreffend die Mietpreisrückzahlung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Mai 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung bei den Liegenschaften ***Top 15*** und Top 46/47 nach ca. 20 Jahren mit einem positiven Gesamtergebnis von ca. 16.300 € bzw. 10.300 € zu rechnen gewesen wäre. Durch Nichteinhaltung der Prognoserechnung und dem vorzeitigen Verkauf dieser Liegenschaften im Jahr 2015 (lt. Beschwerdebegründung aus finanziellen Gründen) sei innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes kein positives Gesamtergebnis erzielt worden. Die in der Beschwerde angeführte Begründung (Notverkauf) stelle keine Unwägbarkeit dar.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet, dass anlässlich der Veräußerung der Wohnungen Immobilienenertragsteuer abgeführt worden sei und auszugsweise der Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, „Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012“ (RdW 2012/243 Heft 4 v. 17.4.2012) zitiert.

Abschließend wurde beantragt, die Verluste bzw. negativen Einkünfte aus den gg. Mietobjekten anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid 2015 diesbezüglich zu berichtigen.

Mit Beschluss des BFG vom 11. August 2021 wurde dem Bf. aufgetragen, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„Objekt *Top 15***:**

In welchem Zeitraum haben sog. „Mietnomaden“ in der Wohnung gewohnt bzw. über welchen Zeitraum wurde von den Mietern keine Miete gezahlt? Geben Sie die Mietausfälle betragsmäßig bekannt

Nachweis für das Beschwerdevorbringen, dass die Mieter erst „kostenintensiv wieder aus der Wohnung gebracht werden hätten können“ (Kosten eines allfälligen gerichtlichen Räumungsprozesses)

Wurde die Wohnung nach dem Auszug der sog. Mietnomaden neuerlich vermietet bzw. wurden neue Mieter gesucht? Bitte um Vorlage von Nachweisen für eine allfällige Mietersuche (Inserate, Maklerbeauftragung etc.)

Wann wurde das Mietverhältnis mit dem (letzten) Mieter aufgelöst?

Zu welchem Zeitpunkt haben Sie sich dazu entschlossen, die Wohnung zu verkaufen und wann wurde die Wohnung zum Verkauf angeboten? Um Vorlage entsprechender Nachweise wird ersucht (Inserate, Maklerbeauftragung etc.)

Weitere vorzulegende Unterlagen:

Verträge betreffend Ankauf und Verkauf der Wohnung

Sämtliche Mietverträge seit der Anschaffung der streitgegenständlichen Eigentumswohnung

Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist (vgl. VwGH vom 27. 04. 2000, 99/15/0012, vom 23.11.2000, Zl. 95/ 15/0177; vom 3.07. 2003, 99/15/0017, vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, vom 11.11. 2008, 2006/13/0199 und vom 27.06.2017, Ra 2017/13/0029).

Objekt Gasse, Top 46/47:

Wann wurde das Mietverhältnis mit dem (letzten) Mieter aufgelöst?

Wurde danach versucht, neue Mieter zu finden? Bitte um Vorlage von Nachweisen für eine allfällige Mietersuche (Inserate, Maklerbeauftragung etc.)

Zu welchem Zeitpunkt haben Sie sich dazu entschlossen, die Wohnung zu verkaufen und wann wurde die Wohnung zum Verkauf angeboten? Um Vorlage entsprechender Nachweise wird ersucht (Inserate, Maklerbeauftragung etc.)

Weitere vorzulegende Unterlagen:

Verträge betreffend Ankauf und Verkauf der Wohnung

Sämtliche Mietverträge seit der Anschaffung der streitgegenständlichen Eigentumswohnung

Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist.“

Mit Schreiben vom 24. September 2021 gab der Bf. Folgendes bekannt:

„1. Objekt *Top 15***:**

*Der letzte Mieter war Herr ***J***. Das Mietverhältnis dauerte von 15.1.2012 bis 15.1.2015. Der Mieter hat ab Jänner 2014 teilweise und ab Mai 2014 keine Miete mehr entrichtet. Der Mietausfall belief sich auf € 4.603,87 zuzüglich der Kosten der Eintreibung der ausständigen Miete.*

*Auch war die Wohnung in einem Zustand eines „Totalschadens“. Ich darf Ihnen auch diesbezüglich etliche Fotos übermitteln. Die Räumungs- und Renovierungskosten beliefen sich auf Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von € 8.795,04 (Bruttoaufwand incl. 20 % Umsatzsteuer) für den Elektriker (Elektro ***E*** € 4.469,04) und den Installateur (Installateur ***I*** € 4.326,--). Die Instandhaltungsaufwendungen für diese Wohnung im Jahr 2015 beliefen sich auf € 7.319,49. Diesbezüglich darf ich das Kontoblatt "7205 Instandhaltung Wohnung ***Gasse***" sowie das Kontoblatt "256 Instandsetzung Whg. 2 ***Gasse*** 110 Wien" (= Top 15) beilegen.*

*Herr ***Bf1*** hatte stets versucht, diese Wohnung zu marktüblichen Preisen zu vermieten. Es gab diesbezüglich Aufträge an die Hausverwaltung ***R OG***, Argentinierstraße 65, 1040 Wien, die wiederum Inserate schaltete. Herr ***R*** kann diesbezüglich als Zeuge bei Gericht fungieren.*

Nachdem dieser Versuch jedoch scheiterte, wurde die Wohnung wieder renoviert und der Makler mit dem Verkauf der Wohnung beauftragt.

Beim Verkauf wurde ein Gewinn in Höhe von € 109.900,-- erzielt und Immobilienertragsteuer in der Höhe von € 17.350,-- bezahlt.

Anzumerken ist, dass die Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von € 7.319,49 in der Überschussrechnung aus Vermietung und Verpachtung für 2015 in voller Höhe und ohne freiwillige Zehntelung in Ansatz gelangten und insgesamt einen Verlust in Höhe von € 11.483,54 bewirkten.

In der Immobilienertragsteuerberechnung wurden diese Instandhaltungskosten nicht nochmals berücksichtigt.

*Betreffend der Nachweise, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, darf angeführt werden, dass sämtliche im Besitz von Herrn ***Bf1*** befindliche Wohnungen im Bestand von Beginn an Teil eines Vermögensaufbauplanes mit der Absicht, Gewinn zu erzielen waren und sind. Die dem Finanzamt im Jahr 2010 vorgelegte Prognoserechnung dokumentiert dies. In dieser Rechnung und unter Ansatz der ursprünglichen Mieten lt. den damaligen Mietverträgen war betreffend der ***Top 15*** mit einem Gesamtüberschuss im Jahr 2018 und somit im 15. Jahr ab*

*Anschaffung der Wohnung zu rechnen. Es wurden - außer diesen beiden Wohnungen in der ***Gasse*** (Top 15 und Top 46-47) auch keine andere Wohnungen verkauft.*

2. Objekt 1100 Wien, *Top 46/47***:**

*Das letzte Mietverhältnis lief von 1.12.2011 - 30.11.2014. Der Mieter, Herr ***Y***, hatte den Mietvertrag zu den angebotenen und dann vereinbarten Konditionen (€ 6,28 pro m²) abgeschlossen, hat jedoch nach Abschluss des Mietvertrages mit Hilfe der Mieter-Interessens-Gemeinschaft Österreich die Miete erfolgreich auf € 3,68 /m² verringern können.*

*Anzumerken ist auch, dass die marktüblichen Mieten ab dem Jahr 2004 bis zum Jahr 2011 und dem Beginn des Mietverhältnisses mit Herrn ***Y***, somit über einen Zeitraum von 8 Jahren erzielt wurden. Weiters sei angemerkt, dass sich die Verluste im vorgelegten Prognosezeitraum aufgrund der gem. § 28 (2) EStG beantragten Zehntelung der Instandsetzungsaufwendungen für die ursprüngliche Generalsanierung dieser Wohnung ergaben. Bei einer alternativen Betrachtung und der Aktivierung des Instandsetzungsaufwandes und der Afa-Nutzungsdauer von 67 Jahren (1,5 %) wären durchwegs Gewinne erzielbar gewesen.*

Vor dem letzten Mietverhältnis konnten immer Bruttomiethöhen zwischen € 550,00 und € 610,00 erreicht werden.

Hinzu kam ab 2014 die Erkenntnis, dass beide Wohnungen auf Grund der Tatsache, dass die Küche jeweils im sehr großen Eingangsbereich (trotz eines extra Vorraum seitlich neben der Türe) untergebracht war, nun der Kategorie C eingeordnet wurden, obwohl sie auf dem neuesten Standard renoviert und umgebaut wurden.

Es wurde versucht, die Wohnung Top 46 - 47 im Zeitraum Dezember 2014 - April 2015 zu marktüblichen Preisen zu vermieten. Dies ist uns aber nicht gelungen.

Sohin wurde schließlich die Wohnung nochmals renoviert und ein Makler mit dem Verkauf der Wohnung beauftragt.

Die Wohnung wurde mit € 116.000,-- Verkaufserlös gewinnbringend verkauft; die hierbei anfallende ImmoEst belief sich auf € 18.782,--.

Anzumerken ist auch, dass diese Renovierungskosten in 2015 in der Überschussrechnung aus Vermietung und Verpachtung als laufender Instandhaltungsaufwand ohne Zehntelung in Abzug gebracht wurden. Für die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurde der Instandhaltungsaufwand nicht in Ansatz gebracht.

In der Prognoserechnung aus dem Jahr 2010 hätte sich ursprünglich ein Gesamtüberschuss im Jahr 2019 ergeben. Anzumerken ist, dass ohne diese neuerlichen Renovierungskosten und unter dem Aspekt der Verteilung des Instandsetzungsaufwandes gem. § 28 (2) EStG auf eine längere Abschreibungsperiode keine Liebhabereiproblematik gegeben wäre.“

Mit Beschluss des BFG vom 18.11.2021 wurde der Abgabenbehörde aufgetragen, zum Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 24.09.2021 Stellung zu nehmen.

Im Schreiben vom 01.12.2021 wurde vom Finanzamt Österreich im Wesentlichen ausgeführt, dass zu beiden Wohnungen – trotz Aufforderung durch das BFG - keine Nachweise über die Vermietungsbemühungen beigebracht worden wären, dass Probleme bei der Mietersuche keine Unwägbarkeiten, sondern ein gewöhnliches Risiko darstellen würden und dass bei einer Veräußerung auf Grund der hohen Einkommensteuernachzahlung eindeutig ein in der privaten Sphäre gelegener Grund vorliege.

Abschließend wurde noch darauf hingewiesen, dass sich auf Grund der Ausführungen des Bf. die Verkaufsabsicht bereits 2014 manifestiert haben müsse, weil zum einen die Bescheide, die zu einer Gesamtnachforderung iHv 231.963,32 € geführt haben, bereits am 20.10.2014 ergangen seien und zum anderen, weil bereits 2014 erkannt worden sei, dass beide Wohnungen der Kategorie C zugeordnet wurden. Daher sei von einer Beendigung der Vermietung im Jahr 2014 auszugehen.

Mit Schreiben des BFG vom 02.12.2021 wurde die Stellungnahme der Abgabenbehörde dem Bf. zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 02.05.2022 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 15.12.2003 die Liegenschaften Gasse, Top 15 und Top 46/47. Beide Objekte wurden generalsaniert, ab 2004 vermietet und im Jahr 2015 verkauft.

Aus der Vermietung der Wohnung Top 15 wurde in den Jahren 2004 bis 2014 ausnahmslos ein Werbungskostenüberschuss erzielt, insgesamt ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv -9.521,86 €. Aus der Vermietung der Wohnung Top 46/47 wurden in den Jahren 2004 bis 2014 - mit Ausnahme der Jahre 2010-2013, in denen geringfügige Einnahmenüberschüsse erklärt wurden – Werbungskostenüberschüsse erzielt, insgesamt ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv -21.311,70. Die Veranlagungen für die Jahre 2004-2014 erfolgten endgültig.

Die vom Bf. zu Beginn der Vermietungstätigkeit erstellten, von der belangten Behörde nicht beanstandeten Prognoserechnungen weisen innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss iHv 16.300 € (Top 15) bzw. iHv 10.300 € (Top

46/47) aus. Als Ausgaben wurden Betriebskosten, jährliche Abschreibungsbeträge, Zehntelabsetzungen für Instandsetzung, Reparaturaufwendungen und Fremdfinanzierungskosten berücksichtigt.

Sämtliche, die gegenständlichen Wohnungen betreffende Mietverhältnisse wurden auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Das letzte Mietverhältnis der Wohnung Top 15 wurde am 15.01.2012 begründet. Da der Mieter den Mietzins ab Jänner 2014 teilweise und ab Mai 2014 zur Gänze schuldig geblieben war, brachte der Bf. am 15.07.2014 eine Mietzins- und Räumungsklage beim BG Favoriten ein und erklärte gem. § 1118 ABGB die sofortige Vertragsauflösung.

Auf Grund des Versäumungsurteils des BG Favoriten vom 19.08.2014, ***GZ1***, wurde mit Beschluss vom 13.11.2014 die zwangsweise Räumung der Wohnung bewilligt. Diese wurde am 09.01.2015 vollzogen.

Nach der Wohnungsräumung wurde die vollkommen verwüstete Wohnung saniert und schließlich mit Kaufvertrag vom 07.12.2015 um den Kaufpreis iHv 109.900 € veräußert.

Das letzte Mietverhältnis hinsichtlich der Wohnung Top 46/47 wurde am 01.12.2011 begründet und endete am 30.11.2014. Laut Mietvertrag vom 01.12.2011 entsprach der Mietgegenstand der Kategorie A gem. § 15a MRG. Der vereinbarte Hauptmietzins betrug 401,77 €.

Mit Beschlusses des Bezirksgerichtes Favoriten vom 14.08.2014, ***GZ2***, wurde festgestellt, dass die Wohnung Top 46/47 zum Zeitpunkt der Anmietung per 1.12.2011 in die Ausstattungskategorie „B“ einzuordnen ist, dass der gesetzlich zulässige Hauptmietzins 208,40 € beträgt und dass die Gesamtüberschreitung für den Zeitraum 12/2011 bis 07/2013 gegenüber dem gesetzlich zulässigen Zinsausmaß 3.867,40 € (exkl. USt) beträgt.

Auf Grund dieses gerichtlichen Beschlusses war der Bf. zur Rückerstattung des Überhöhungsbetrages an den Mieter verpflichtet.

Nach dem Auszug des letzten Mieters wurde die Wohnung saniert und schließlich mit Kaufvertrag vom 30.12.2015 um den Kaufpreis iHv 116.000 € veräußert.

Im Jahr 2015 wurden vom Bf. Aufwendungen iHv 11.483,54 € (Top 15) und 5.891,43 € (Top 46/47) geltend gemacht, Einnahmen aus der Vermietung der gg. Wohnungen wurden nicht mehr erzielt.

Am 28.11.2016 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 und anerkannte die im Zusammenhang mit den gg. Mietobjekten geltend gemachten Aufwendungen nicht.

Streit besteht darüber, ob die Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnungen im Beschwerdejahr als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle zu qualifizieren war oder nicht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, dem Vorbringen des Bf. und den vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

4. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Die Liebhabereiverordnung (idF BGBl. II Nr. 15/1999) unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO; das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen) und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei auch bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

§ 2 Abs. 4 LVO lautet:

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne 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).

Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. 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. Dabei wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. (vgl. VwGH vom 27. 04. 2000, 99/15/0012, vom 23.11.2000, Zl. 95/ 15/0177; vom 3.07. 2003, 99/15/0017, vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, vom 11.11. 2008, 2006/13/0199 und vom 27.06.2017, Ra 2017/13/0029).

Wird die Betätigung vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, ist zu unterscheiden:

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet worden ist;
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen Motiven beendet wird, sei es, dass sie von vornherein (latent) zeitlich begrenzt geplant war, dass sich auf Grund typischer Betätigungsrisiken ein zu geringer Erfolg eingestellt hat oder die Beendigung auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses erfolgt ist.

Unwägbarkeiten sind unvorhergesehene Ereignisse bzw. nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen, wie zB unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen, unerwartete Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandsverhältnisses oder Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemmieter (vgl. VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082).

Voraussetzung für die Annahme einer so genannten Unwägbarkeit ist, dass diese nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war, also überhaupt keine Unwägbarkeit war, und eine

an Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion erfolgt (VwGH 3.7.1996, 92/13/0139).

Bei der Frage von Hinderungsgründen für die Erzielung eines Einnahmenüberschusses ist demnach zwischen so genannten "Unwägbarkeiten" und gewöhnlichen Risiken zu unterscheiden. Den näheren Umständen, weshalb die Betätigung vorzeitig beendet wurde, kommt daher ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Beweislast liegt naturgemäß beim Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

Nach dem Akteninhalt bzw. den vom Bf. vorgelegten unstrittigen Prognoserechnungen hätte die streitgegenständliche Vermietung der beiden Wohnungen innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Einnahmenüberschuss von rund 16.300 € (Top 15) bzw. 10.300 € (Top 46/47) ergeben, sodass grundsätzlich trotz Auftretens von Werbungskostenüberschüssen vom Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle auszugehen wäre. Die in den Prognoserechnungen ausgewiesenen Ergebnisse wurden in den Jahren 2004-2014 auch tatsächlich annähernd erzielt. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die vom Bf. erstellten und von der belangten Behörde unbeanstandet gebliebenen Prognoserechnungen nicht korrekt gewesen wären.

Zu prüfen ist daher, ob die Vermietungstätigkeit auf Grund von Unwägbarkeiten oder auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses beendet worden ist.

Der Bf. vertritt die Auffassung, dass ihn außerhalb seiner Einfluss- bzw Entscheidungssphäre gelegene Umstände dazu veranlasst hätten, die Wohnungen zu verkaufen und führt dazu ins Treffen, dass es sich beim letzten Mieter der Wohnung Top 15 um einen sog. „Mietnomaden“ gehandelt habe, der ab Jänner 2014 den Mietzins nur teilweise, und ab Mai 2014 zur Gänze nicht entrichtet habe und dass nach dessen Auszug die Wohnung wieder saniert werden habe müssen.

Der Mieter der Wohnung Top 46/47 hätte nach etlichen Jahren den Schlichtungsausschuss angerufen, woraufhin eine Kategorisierung der Wohnung nach unten erfolgt sei und der Bf. den überschrittenen Mietzins refundieren habe müssen. Er habe versucht, die Wohnung im Zeitraum Dezember 2014 – April 2015 zu marktüblichen Preisen zu vermieten, was ihm aber nicht gelungen sei.

Es sei ihm nicht gelungen, die beiden Wohnungen nach dem Auszug des jeweiligen letzten Mieters wieder zu vermieten, weshalb er diese schließlich verkauft habe.

Außerdem habe die Auflösung von Sparbüchern und sonstiger liquider Mittel nicht ausgereicht, um die nach einer Betriebsprüfung festgesetzte Einkommensteuer bezahlen zu können, weshalb die beiden Wohnungen "notverkauft" werden hätten müssen.

Festzuhalten ist, dass die vom Bf. als Grund für die Veräußerung beider Wohnungen ins Treffen geführte finanzielle Zwangslage, resultierend aus einer Abgabennachforderung nach einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung, keine objektiv anzuerkennende Unwägbarkeit darstellt. Voraussetzung für eine Anerkennung als Unwägbarkeit ist, dass das Ereignis nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war. Dass es im Zuge einer Betriebsprüfung, die üblicherweise mit einem gewissen Risiko verbunden ist, zu einer Nachforderung kommen kann, kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden. Die hohe Nachforderung mag zwar für den Bf. mit finanziellen Schwierigkeiten verbunden gewesen, stellt aber kein für den Bf. unvorhergesehenes bzw. nicht beeinflussbares Ereignis dar.

Hinsichtlich der Wohnung Top 46/47 wird vom Bf. der Umstand, dass die Wohnung von der Wiener Schlichtungsstelle in die Ausstattungskategorie „C“ bzw. vom Gericht in die Ausstattungskategorie „B“ eingestuft wurde, die Feststellung über die zulässige Höhe des Hauptmietzinses und die sich daraus ergebende Rückzahlungsverpflichtung als Unwägbarkeit angesehen.

Dazu ist auszuführen, dass die Kategorisierung der Wohnung in eine niedrigere Ausstattungskategorie nach Ansicht des BFG keine unvorhergesehene Unwägbarkeit darstellt; war dem Bf. als Vermieter die Ausstattung der Wohnung doch von vornherein bekannt und hätte vor der Vermietung eine diesbezügliche Abklärung erfolgen müssen. Die genannten Ursachen für die Beendigung der Vermietungstätigkeit hinsichtlich der Top 46/47 betreffen somit keine konkreten Unwägbarkeiten, sondern Tatsachen, die bereits zu Beginn der Vermietung feststanden, absehbar waren oder zumindest vom Bf. abgeklärt hätten werden müssen. Allenfalls wäre es dem Bf. nach Kenntniserlangung der Gerichtsentscheidung unbenommen geblieben, entsprechend zu reagieren und eine Umgestaltung vorzunehmen, um zumindest in Zukunft potentiell höhere Mietzinse erlangen zu können.

Dazu kommt, dass der Bf. zwar behauptet, er hätte versucht, die Wohnung im Zeitraum Dezember 2014 – April 2015 zu vermieten, Nachweise dafür ist er aber trotz ausdrücklicher Aufforderung durch das BFG schuldig geblieben. Die Nichtvorlage entsprechender Nachweise ist nur dadurch zu erklären, dass nach dem Auszug des letzten Mieters der Top 46/47 seitens des Bf. gar keine Anstrengungen mehr unternommen wurden, die Wohnung zu vermieten.

Bei der gegebenen Sachlage ist daher davon auszugehen, dass sich der Bf. aus persönlichen Motiven und somit aus freien Stücken zur vorzeitigen Beendigung einer ursprünglich zeitlich unbegrenzten Betätigung entschlossen hat.

Anders stellt sich die Situation hinsichtlich der Wohnung Top 15 dar. Der Bf. führt als Ursachen für die Beendigung der Vermietungstätigkeit die Zahlungsunfähigkeit des Mieters, die in der Folge durchgeführte zwangsweise Räumung und den Umstand, dass die Wohnung auf Grund eines „Totalschadens“ saniert werden habe müssen, an.

Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern können - abhängig von den näheren Umständen des Einzelfalles - Unwägbarkeiten darstellen (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295; Laudacher in Jakom, EStG13, § 2 Rz 272; Rauscher/Grüber, Steuerliche Liebhaberei, 2. Aufl., 170 f; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Kommentar, § 2 Rz 367 und die dort genannte Judikatur).

Bei den vom Bf. genannten Problemen mit dem Letztmieter handelt es sich nach Ansicht des BFG nicht um ein übliches Vermietungsrisiko, sondern zweifelsfrei um Unwägbarkeiten, die vom Bf. keineswegs voraussehbar oder kalkulierbar gewesen sind. Erst die belastende Situation der Vermietung an einen Mieter, der den Mietzins letztlich zur Gänze schuldig geblieben ist, die Notwendigkeit, eine Räumungsklage einzubringen, die zwangsweise Räumung der Wohnung und der Umstand, dass sich die Wohnung nach dem „Auszug“ des Mieters in einem desolaten Zustand befand und renoviert werden musste, ließen den Bf. den Entschluss zur Veräußerung fassen. Fest steht auch, dass der Bf. nicht mit den eingetretenen Schwierigkeiten und den damit verbundenen wirtschaftlichen Folgen (Ausbleiben von Mieteinnahmen und damit verbundene Rechtsstreitigkeiten, erhöhte Aufwendungen) gerechnet hat. Auch hat der Bf. sein Streben nach Gewinnerzielung dadurch dokumentiert, dass er auf die Zahlungsunfähigkeit des Mieters durch Einbringung der Räumungsklage rasch reagiert hat. Die vorzeitige Beendigung ist somit auf unvorhersehbare Umstände zurückzuführen (vgl. auch BFG vom 16.11.2015, RV/2100301/2015; UFSI vom 06.09.2005, RV/0383-I/04).

Da vom Vorliegen einer grundsätzlich ertragsfähigen Tätigkeit auszugehen ist, steht dieser Ertragsfähigkeit der Umstand, dass die Wohnung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen worden war, nicht entgegen. Der im Streitjahr aus der Vermietung dieser Wohnung erzielte Werbungskostenüberschuss in Höhe von -11.483,54 € ist daher anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Frage, ob die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Wien, am 11. Mai 2022