



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 19. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein vom 15. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielte im Berufszeitraum im wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte für diese Jahre darüberhinaus jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach den Einkommensteuerbescheiden wurden jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe erzielt:

2002:	-988,53
2003:	+158,35
2004:	-7.095,67
2005:	-6.006,32

Die Abgabenfestsetzung erfolgte jeweils gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer die Jahre 2002 bis 2005 umfassend wurde in TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 15. Jänner 2008 folgende Feststellung getroffen:

„Tz 1 Liebhabereibeurteilung

Sachverhalt:

Der Pflichtige hat im Jahre 2000 im Erbwege eine Eigentumswohnung erworben und diese bis Ende 2001 selbst genutzt. Mit Mietvertrag vom Jänner 2002 wurde die Wohnung ab 1.1.2002 vermietet. Der Mietvertrag war mit einem Jahr befristet und wurde stillschweigend verlängert. Bis April 2004 wurden die Mieten laufend bezahlt. Mit 31.7.2004 wurde das Mietverhältnis vom Vermieter gekündigt. Die Mieten Mai-Juli 2004 wurden mit der erlegten Kautions verrechnet. Ab Juli 2004 wurde die Wohnung nicht mehr vermietet.

Mit Verkaufsauftrag vom 11.12.2003 wurde eine Immobilienfirma beauftragt, einen Käufer für die Wohnung zu suchen. Mit Kaufvertrag vom 25. April 2005 wurde die Wohnung verkauft. In den Jahren 2002 - 2005 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Wohnung erklärt mit einem Gesamtergebnis von - 10.215 €. Eine auf 20 Jahre ausgelegte Prognoserechnung ergibt einen Gesamteinnahmenüberschuss von ca. 55.000 €.

Rechtliche Beurteilung:

Die Vermietung einer Eigentumswohnung ist unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei) einzustufen. In solchen Fällen ist bei Auftreten von Aufwandsüberschüssen Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Werbungskostenüberschüsse die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes tatsächlich zu erwarten ist. Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung beträgt dieser Zeitraum bei der "kleinen Vermietung" 20 Jahre.

Wird eine Betätigung, für die innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamteinnahmenüberschuss prognostiziert war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn für die Beendigung der Betätigung Unwägbarkeiten vorliegen. Andernfalls ist für den abgeschlossenen Zeitraum von Liebhaberei auszugehen.

Im gegenständlichen Fall hat der Pflichtige schon Monate vor Beendigung des Mietverhältnisses (und auch pünktlicher Bezahlung der Mieten) einen Makler beauftragt, die Wohnung zu verkaufen. Die Aussage des Pflichtigen, er hätte schon zu diesem Zeitpunkt gewusst, dass die Mieterin in näherer Zukunft die Miete nicht mehr bezahlen kann und daher ausziehen wird und er die Darlehensrückzahlungen dann nicht mehr bedienen kann und daher gezwungen sein wird, die Wohnung zu verkaufen, ist für den Prüfer nicht objektiv nachprüfbar. Ebenso wenig, dass der Pflichtige schon zu diesem Zeitpunkt vergeblich versucht hat, einen Nachmieter zu finden. Denn das Finanzamt kann keine Kenntnis davon haben, ob der Pflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (zumindest bis zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung von vornherein für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat (der Abschluss des Mietvertrages für nur ein Jahr spricht eher dafür). Daher wird es bei einer vorzeitigen Beendigung der Vermietung am Steuerpflichtigen liegen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012). Für eine zeitlich begrenzt geplante Tätigkeit spricht auch die Beauftragung des Maklers mit dem Verkauf der Wohnung Monate vor Beendigung des Mietverhältnisses. Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung zählt der Ausfall von Mieteinnahmen wegen Auszugs des Mieters zum gewöhnlichen Geschäftsrisiko und stellt keine Unwägbarkeit dar; insbesondere dann, wenn, wie im gegenständlichen Fall, der Mietvertrag nur auf ein Jahr abgeschlossen wurde.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellt der Verkauf der Eigentumswohnung keine Unwägbarkeit im Sinne der Liebhabereiverordnung dar. Für die Beurteilung, ob es sich bei der Vermietung um eine Liebhabereitätigkeit handelt, ist daher der abgeschlossene Zeitraum 2002 - 2005 heranzuziehen. In diesem Zeitraum wurde ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten erzielt. Die Vermietung ist somit als Liebhabereitätigkeit zu werten und stellt keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar. Die daraus erzielten Werbungskostenüberschüsse können deshalb nicht mit anderen Einkünfte ausgeglichen werden.“

Das Finanzamt schloss sich dieser Auffassung an und erließ mit Ausfertigungsdatum 15.

Jänner 2008 jeweils gem.  200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend

Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005, in welchen die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt wurden.

Gegen diese Bescheide erhob der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 19. Februar 2008 Berufung und führte hiezu begründend aus:

„Der Steuerpflichtige erbte im Jahr 2000 von seiner Mutter eine Eigentumswohnung. Die Wohnung wurde ab 2002 vermietet. Auf diese Wohnung haftete ein Darlehen von damals rd.  110.000 aus.

Die Absicht des Mandanten war es die Wohnung als Erbgut seiner Mutter für eine künftige Pensionsvorsorge zu behalten. Da noch im Jahr 2002 auf der Wohnung ein zu bedienendes Darlehen von rd.  110.000 aushaftete, vermietete der Mandant die Wohnung um rd.  6.000 jährlich und konnte so den wesentlichen Anteil der Darlehensrückzahlungen bestreiten. Wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, ergab eine auf 20 Jahre ausgelegte Prognoserechnung einen Einnahmenüberschuss von rd. 55.000 , so dass von einer Einkunftsquelle auszugehen war und nicht von einer Liebhabereitätigkeit.

Auf Grund von Unwägbarkeiten beendete der Mandant vorzeitig die Vermietungstätigkeit, welche mit einem Gesamtverlust von rd.  10.000 beendet wurde. Zu dem, dass Unwägbarkeiten vorlagen, die zur ungewollten vorzeitigen Einstellung der Vermietungstätigkeit führten, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem Erkenntnis (VwGH GZ 1002/13/001) ausgeführt, dass in der Beweisführung des Steuerpflichtigen "auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommt, welche den Bereich der privaten Lebensführung betreffen" und eben diese Indizien unterstreichen das Vorliegen einer Unwägbarkeit.

Im zweiten Halbjahr 2003 teilte die Mieterin meinem Mandanten mit, dass sie sich aufgrund eines Einkommensausfalles die Mietwohnung nicht mehr leisten könne. Schlussendlich musste sich man Mandant die Mieten vom Kautionsparbuch abziehen und die Mieterin Mitte 2004 aus der Wohnung ausziehen. Dass der Mandant das Kautionsparbuch heranziehen musste, unterstreicht und bestätigt die prekäre Lage der Mieterin.

Der Mandant versuchte bereits im 2HJ 2003 als klar war, dass die Mieterin die Wohnung nicht mehr behalten wird, einen Nachmieter zu suchen. Es stellte sich heraus, dass die Wohnung schwer vermietbar war, der Mandant schaffte es entgegen seinen Erwartungen nicht während der letzten Monate 2003 einen Nachmieter zu finden - de facto handelte es sich um eine durch die bestehende Mieterin abgewohnte Wohnung, welche zudem im 4 Stock lag ohne Lift und ohne Parkmöglichkeit in der Bahnhofstrasse in W. Im Wissen, dass die derzeitige Mieterin ausziehen würde und er dann mangels Mieten angesichts seines bescheidenen Einkommens künftig die Darlehensraten nicht bedienen könnte, entschloss sich der Mandant sicherheitshalber und aus der Not heraus, einen Makler mit dem Verkauf der Eigentumswohnung im Dez. 2003 zu beauftragen. Der Mandant war ab 2002 nicht selbstständig tätig und erzielte Bruttobezüge von rd. resp.  24.000 in 2002 und  21.000 in 2003, welche

für die Lebenshaltungskosten des Mandanten benötigt wurden und für sich alleine für eine Darlehenstilgung bei weitem unzureichend waren. Der Verkauf der Eigentumswohnung ist objektiv aus der engen finanziellen Lage des Mandanten begründet. Vermögensreserven auf die der Mandant hätte zurückgreifen können, waren nicht vorhanden. Dass es sich quasi um einen erzwungenen Verkauf der Eigentumswohnung handelte, lässt sich nicht nur rechnerisch aus der Einkommenssituation des Mandanten ableiten, sondern ein signifikantes Indiz für einen Notverkauf liegt mE darin, dass die Wohnung erst 2005 zu einem bescheidenen Kaufpreis von € 105.000 verkauft wurde. Der ursprüngliche Erwerb durch die Mutter S lag 1997 bei 1,8 Mio.ATS (€ 130.000).

Es widerspräche der betriebswirtschaftlichen Vernunft über einen kurzen 3-4 jährigen Zeitraum Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von rd. € 10.000 und erst dann noch einen weiteren Verlust von rd. € 25.000 im Zuge der Veräußerung der Einkunftsquelle ohne Nebenkosten zu erzielen zumal aus der 20-jährigen Prognoserechnung ein Gesamtgewinn von € 55.000 geplant war. Der Mandant musste jedoch entgegen seiner langfristigen Vermietungsabsicht handeln, und mit dem Verkauf schließlich das aushaftende Darlehen zu bedienen.“

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen mit Ausfertigungsdatum 4. März 2008 wurde unter Verweis auf die Begründung zur Berufung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die strittige Frage, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, ist im vorliegenden Fall anhand der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden: LVO), zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitrahmen nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer "kleinen" Vermietung ist also Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Nach dem Akteninhalt bzw. der vom Berufungswerber vorgelegten Prognoserechnung hätte die streitgegenständliche Vermietung der Wohnung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Einnahmenüberschuss von rund 55.000 € ergeben, sodass grundsätzlich trotz Auftretens von Werbungskostenüberschüssen vom Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle auszugehen wäre.

Wird eine Vermietungstätigkeit mit einem "Gesamtverlust" eingestellt und war die Vermietung von vornherein nur (latent) zeitlich begrenzt geplant, liegt von Beginn an Liebhaberei vor (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 312).

Ebenso liegt Liebhaberei vor, wenn eine "kleine" Vermietungstätigkeit aufgrund von Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wird und diese Vermietungstätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen hat und sich somit unter der Annahme der Fortführung nicht als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.

Wird wie im vorliegenden Fall die Eigentumswohnung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses veräußert, steht dies der Annahme der Ertragsfähigkeit der Vermietungsbetätigung grundsätzlich nicht entgegen, wenn die Vermietungstätigkeit wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde, weil die Vermietungstätigkeit sich unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.

Da die Behörde bei vorzeitiger Einstellung der Vermietungstätigkeit bzw. Übertragung der Einkunftsquelle aber in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, 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, ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; 23.11.2000, 95/15/0177; 017; 8.2.2007, 2004/15/0079; 11.11.2008, 2006/13/0199).

Der Abgabepflichtige hat also einen Nachweis für ein nach außen in Erscheinung tretendes Streben, einen Gesamterfolg zu erwirtschaften, zu erbringen.

Unter Unwägbarkeiten (anormalen wirtschaftlichen Verhältnissen) im o.a. Sinne werden vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. unvorhergesehene Ereignisse verstanden, wie zB unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter. Nicht darunter fallen hingegen typische Vermietungsrisiken wie zB notwendige Investitionen, enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit, zeitweises Leerstehen wegen Mietersuche, etc.

Der Berufungswerber führte hiezu als Unwägbarkeit, welche ihn dazu veranlasst habe, die Wohnung zu verkaufen, ins Treffen, dass es ihm entgegen seinen Erwartungen während der letzten Monate des Jahres 2003 nicht gelungen sei, einen Nachmieter zu finden und führt dies darauf zurück, dass es sich um eine abgewohnte, im vierten Stock ohne Lift gelegene Wohnung, ohne Parkmöglichkeit in der Bahnhofsstraße gehandelt habe.

Hiezu wird vorweg angemerkt, dass sich die im Übrigen in keinerlei Weise nachgewiesene Suche nach einem Nachmieter in einem Zeitraum von rund einem Jahr (zweite Hälfte des Jahres 2003) vor Beendigung des vorangehenden Mietverhältnisses, welches erst mit 31. Juli 2004 aufgelöst wurde, naturgemäß als schwierig erweisen wird, da Wohnungssuchende in aller Regel einen relativ kurzfristigen Wohnbedarf haben, sodass nach Auffassung des Referenten, der Grund für die erfolglose Suche nach einem Nachmieter in diesen Umstand begründet war. Dass der Berufungswerber im Jahr 2004, in zeitlicher Nähe zur Beendigung des Mietverhältnisses am 31. Juli 2004, nach einem Mieter gesucht hat und sich diese Suche als erfolglos erwiesen hat, wurde von ihm nicht behauptet. Ebensowenig wird die Unvermietbarkeit der Wohnung ins Treffen geführt, wenn der Berufungswerber darauf hinweist, dass sie (lediglich – Anmerkung des UFS) schwer vermietbar gewesen sei. Vielmehr räumt er ein, bereits im Dezember 2003 – also bereits rund ein halbes Jahr vor Beendigung des Mietverhältnisses - einen Makler mit dem Verkauf der Wohnung beauftragt zu haben.

Insoweit ist diese erfolglose Mietersuche nicht als Unwägbarkeit zu werten, die es rechtfertigen würde, die bis zur Einstellung der Vermietungstätigkeit erzielten Werbungskostenüberschüsse zu berücksichtigen und als Einkunftsquelle zu werten. Weiters vermögen diese Umstände auch nicht zu erweisen, dass der Plan des Berufungswerbers auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist.

Wenn der Berufungswerber auf das Fehlen eines Liftes sowie einer Parkmöglichkeit und auf den abgewohnten Zustand der Wohnung hinweist, ist anzumerken, dass diese Umstände bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bestanden haben und dem Berufungswerber bekannt waren und daher in keiner Weise als Unwägbarkeit Berücksichtigung finden können, da bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit evident war, dass sich aufgrund dieser Umstände bei einem Mieterwechsel die Suche nach einem Nachfolgemmieter unter Umständen als schwierig erweisen könnte.

Auch dem weiteren Vorbringen, wonach der Grund für den Verkauf der Eigentumswohnung in der finanziellen Lage des Berufungswerbers gelegen war und diese als Unwägbarkeit gewertet wurde, vermag der Unabhängige Finanzsenat sich in dieser Allgemeinheit nicht anzuschließen.

Zutreffenderweise steht zwar die Einstellung einer Vermietungstätigkeit, welche zunächst auf unbestimmte Zeit geplant war und in weiterer Folge vor Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses aus konkreten Unwägbarkeiten eingestellt wurde, der Annahme der Ertragsfähigkeit dieser Vermietung grundsätzlich nicht entgegen, auch wenn diese Unwägbarkeiten den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Wenn aber wie im gegenständlichen Fall an der finanziellen Situation des Berufungswerbers seit Beginn der Vermietungstätigkeit keine wesentliche Änderung eingetreten war, kann diese auch nicht als Unwägbarkeit gewertet werden. Vielmehr ist die Veräußerung in einem solchem Fall die Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit, nämlich der schlechten finanziellen Situation.

Wurde die Vermietungstätigkeit wie im vorliegenden Fall, auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des Vermieters ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten vorzeitig beendet, so ist sie insgesamt - also auch für die Vergangenheit – als Liebhaberei zu beurteilen. Für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit ist nämlich nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit führt, hat daher Auswirkung auf die objektive Ertragsfähigkeit der "kleinen Vermietung".

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass Ausgaben, die nach Beendigung der Einkünfteerzielung, im vorliegenden Fall also nach dem 31. Juli 2004, angefallen sind, nur dann als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen wären, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit früheren Mieteinnahmen vorliegt. Sohin wären etwa u.a. Schuldzinsen sowie Betriebskosten nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn es sich dabei um nachträgliche, rückständige Schuldzinsen bzw. Betriebskosten handelt. Anderenfalls sind diese, ebenso wie eine Absetzung für Abnutzung soweit sie auf Zeiträume entfallen, die nach der Beendigung des Mietverhältnisses liegen, nicht mehr zu berücksichtigen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. April 2010