



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gastager-Hoffmann-Kammerstetter Buchhaltungskanzlei und Wirtschaftsberatung GmbH, 5202 Neumarkt, Hauptstraße 9, vom 8. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 15. Juni 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für 2007 bis 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine offene Gesellschaft mit dem Geschäftszweig Verwaltung und Vermietung von Immobilien, wurde im Jahr 2007 gegründet und am 17. Mai 2007 im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschafter der Bw. sind Herr_A und Frau_B.

Mit Kaufvertrag vom 21. Mai 2007 erwarb die Bw. eine nicht näher definierte Liegenschaft in X., aus deren Vermietung sie in den Jahren 2007 – 2009 negative Einkünfte erklärte. Das Finanzamt nahm zunächst die erklärungsgemäße Veranlagung dieser Einkünfte vor.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes teilte die Bw. mit Schreiben vom 9. März 2010 mit, dass sich die Vermietung als sehr schwierig erweise und noch größere Investitionen nötig wären. Man habe sich daher entschlossen, das Objekt im Frühjahr 2010 wieder zu veräußern, wobei der angestrebte Verkaufserlös bei ca. € 115.000,- liegen werde und daher insgesamt ein kleiner Gewinn über die Jahre übrig bliebe.

Mit gemäß [§ 295a BAO](#) geänderten Bescheiden vom 15. Juni 2010 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 – 2009 mit € 0 fest und führte als Begründung Folgendes aus:

„Wird eine Betätigung (hier Vermietung) auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des sich Betätigenden (private Motive, hier Verkauf) vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.“

Gegen diese Feststellungsbescheide erhob die Bw. Berufung mit folgender Begründung:

„Bei der Vermietungstätigkeit der Bw. handelt es sich um eine Vermietung eines Gewerbeobjektes in X.. Dieses Objekt wurde hauptsächlich an eine Unternehmerin vermietet mit monatlichen Mieteinnahmen von € 1.100,-. Bei dieser Höhe an Mieteinnahmen und den relativ geringen Kosten war jährlich ein Gewinn in Höhe von zumindest ca. € 7.700,- zu erwarten. Eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung steht hierbei wohl außer Frage. Eine Liebhaberei ist somit von vornherein auszuschließen. Die Tatsache, dass bisher noch kein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden konnte, ist damit zu begründen, dass die Hauptmieterin zahlungsunfähig wurde, und die Situation damit wesentlich negativ beeinträchtigt wurde.

Weiters ist nach dem Kauf ein Reparaturbedarf (Dachstuhl) in Höhe von über € 100.000,- aufgetreten. Für diese Reparatur müsste wieder eine Finanzierung gesucht werden, die jedoch in Anbetracht der derzeitigen Kreditfreudigkeit der Banken und mangels weiterer Sicherheiten nicht realisiert werden kann. Auf Grund dieser nachträglich eingetretenen Umstände wurde der Verkauf des Objektes angedacht.

Es handelt sich somit um keinen freiwilligen Entschluss und auch um keine privaten Motive. Außerdem kann daraus auch kein rückwirkendes Ereignis abgeleitet werden.

Zahlungsschwierigkeiten bzw. Insolvenz der Hauptmieterin sowie unvorhersehbare Investitionen sind als unvorhersehbare Unwägbarkeiten zu qualifizieren und deshalb liegt auch keine Liebhaberei vor.“

Diese Berufung wurde vom Finanzamt ohne Vornahme weiterer Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen

Gemäß [§ 295a BAO](#) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

In seinem Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Anwendungsbereich des [§ 295a BAO](#) Folgendes festgehalten:

„[§ 295a BAO](#) ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des [§ 295a BAO](#) vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085, sowie vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151).

Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach [§ 295a BAO](#) insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219).

Die belangte Behörde hat den Verkauf der bis dahin vermieteten Eigentumswohnung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) qualifiziert und auch insoweit die Rechtslage verkannt. Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit im Sinne der eingangs angeführten Rechtsprechung zurückzuführen ist, ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war. Letzteres kann - wenn es sich zur Gewissheit verdichten sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache iSd [§ 303 BAO](#) darstellen, die zur amtswegigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#), nicht aber zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide nach [§ 295a leg. cit.](#) berechtigt.“

Dass die Beendigung einer Vermietung vor Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses kein Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) ist, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. Jänner 2011, 2005/13/0126 bestätigt.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die gemäß [§ 295a BAO](#) geänderten Bescheide damit begründet, dass der nachträglich gefasste Entschluss, die Vermietungstätigkeit vor Erzielen eines positiven Gesamtüberschusses einzustellen, zur Liebhabereibeurteilung führe. Die Behörde hat also, allerdings ohne es explizit anzuführen, den Verkauf der Liegenschaft als rückwirkendes Ereignis beurteilt. Ob der Verkauf im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits realisiert war, ist dem Veranlagungsakt im übrigen nicht zu entnehmen. Nur am Rande sei erwähnt, dass die Bescheide auch keinerlei Ermessensbegründung enthalten.

Zur Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. zur Abgrenzung zur abgabenrechtlichen Liebhaberei ist die [Liebhabereiverordnung](#) (LVO) heranzuziehen. Diese sieht einerseits Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO) vor, und andererseits Betätigungen, bei denen Liebhaberei anzunehmen ist (§ 1 Abs. 2 LVO), wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Bei den genannten Betätigungen 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 erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO). Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigungen (Prognose). Sie erfolgt durch rechnerischen Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung (Jakom/Laudacher, EStG 2009, § 2 Anm. 258,259 und 252). Objektiv ertragsfähig ist eine Vermietung nur dann, wenn die Absicht besteht, so langfristig zu vermieten, bis ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt wird.

Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies 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. Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Dass aber nur der "Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses" als Beweis für

eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden kann, ist aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ableitbar (VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#); 11.11.2008, [2006/13/0199](#) ua).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt bisher keine Ermittlungen zu den konkreten Umständen der Vermietung und zu deren objektiver Ertragsfähigkeit durchgeführt. Eine Prognoserechnung oder sonstige Sachverhaltselemente der Vermietung können dabei ebenso neu hervorgekommene, zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigende Tatsachen darstellen wie die fehlende Absicht, die Vermietungstätigkeit bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Der Verkauf der Liegenschaft kann in diesem Zusammenhang ein Indiz für die fehlende Absicht sein. Im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH ist er aber jedenfalls kein rückwirkendes Ereignis, das zur Abänderung der Feststellungsbescheide nach [§ 295a BAO](#) berechtigt.

Der Berufung war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheid waren aufzuheben.

Salzburg, am 22. Februar 2011