



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.W., vom 16. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 19. November 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erwarb im Jahr 2005 gemeinsam mit seiner nunmehrigen Frau eine geförderte Eigentumswohnung in S. bei Salzburg. Mit 1. 3. 2005 wurde die Wohnung vermietet.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2006 wurde der Bw aufgefordert (telefonischer Vorhalt vom 1.7.2008), die Abschreibungsbemessungsgrundlage samt Kopieauszug des Kaufvertrages, die Kopie des Mietvertrages, die Kopie des Kreditvertrages, die Prognoserechnung bis zum Jahr 2030, sowie die Überschussermittlung 2005, 2006 und 2007 vorzulegen. Aus den nachgereichten Unterlagen war ersichtlich, dass für die Jahre 2005 bis 2007 jeweils Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht wurden.

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes (10. 7. 2008) erklärte der Bw, dass die Zinsen aufgrund einer Verwechslung EUR/CHF korrigiert worden wären, im März 2009 der

Mietvertrag auslief und er keiner Beschränkung mehr aufgrund der Wohnbauförderung unterläge, sodass er die Miete anheben könnte.

Im Oktober 2008 wurde die streitgegenständliche Wohnung verkauft.

Mit den Bescheiden vom 19. 11. 2009 wurde der Bw für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung nicht als Einkunftsquelle anerkannt wurde und die Einnahmen und Ausgaben daraus steuerlich unbeachtlich blieben. Das Finanzamt begründete dies damit, dass der Nachweis dafür, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen wäre, und sich die Beendigung erst nachträglich, durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hätte, seitens des Bw nicht erbracht werden konnte.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung vom 21. 12. 2009 führte der Bw aus, dass in der dem Finanzamt am 10. 7. 2007 übermittelten Prognoserechnung ersichtlich wäre, dass sich aus der Vermietung und Verpachtung ein Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum ergäbe, welcher sich bereits 2016 bzw 2017 einstellen würde. Zum Verkauf der Wohnung äußerte sich der Bw dahingehend, dass dieser sich zum Einen durch eine vergünstigte Darlehenstilgung seitens der Bank ergeben und zum Anderen der Verkauf sich als sehr lukrativ dargestellt hätte. Die lukrative Veräußerung wäre aufgrund von betriebswirtschaftlichen Überlegungen, wie Darlehenstilgung, Zinsentwicklung und Immobilienpreisentwicklung veranlasst gewesen. Nur aus den vorgenannten Gründen wäre der Verkauf des Mietobjektes erfolgt, denn die Vermietung wäre für einen längeren Zeitraum, über den Eintritt des Gesamtüberschusses hinweg geplant und ausgerichtet gewesen.

Aus den durch den Unabhängigen Finanzsenat angeforderten Unterlagen ergab sich, dass es sich bei dem Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnung durch den Bw um eine geförderte Wohnung handelte, deren Vermietung nur durch eine Ausnahmegenehmigung durch das Land für einen befristeten Zeitraum von höchstens 3 Jahren, sohin bis längstens 28. 2. 2008 möglich war (Grund für den Antrag auf vorübergehende Vermietung beim Land Salzburg war die Pflege des Schwiegervaters des Bw in der Stadt Salzburg).

Durch einen weiteren Antrag des Bw an das Land Salzburg, Abteilung Wohnbauförderung, wurde die Vermietung der Wohnung auf höchstens ein weiteres Jahr bewilligt (somit bis einschließlich Februar 2009).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die

sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 bestimmt, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegen.

Nicht steuerbar sind hingegen Einnahmen aus Liebhaberei. Ertragsteuerlich sind unter Liebhaberei solche Betätigungen zu verstehen, die keine Einkunftsquelle darstellen. Die mit solchen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben oder Aufwendungen sind nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, kann nur anhand der für die in Betracht kommenden Einkünfte maßgebenden steuerlichen Vorschriften beantwortet werden. Wann eine Betätigung Liebhaberei darstellt, ist für die Ertragsteuern nach § 2 Abs. 3 EStG 1988, jeweils konkretisiert durch die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO), zu beurteilen.

Eine nach ihrem Typus ertragsorientierte Betätigung soll dem Inhalt der Verordnung gemäß dann als Einkunftsquelle eingestuft werden, wenn sie von einem subjektiven Ertragstreben getragen wird. Aus Gründen der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird ein subjektives Ertragstreben allerdings nicht bereits dann angenommen, wenn diese vom Berufungswerber (Bw) behauptet wird. Es ist vielmehr anhand objektiver Umstände auf das Vorliegen eines Ertragstrebens rückzuschließen.

Die Liegenschaftsvermietung wird dann nicht als Liebhaberei zu qualifizieren sein, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (Zeitraum von 20 Jahren) von 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw. „Gesamteinnahmenüberschuss“ erzielbar ist (objektive Ertragsfähigkeit). Dieser Zeitraum von 20 Jahren kommt zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Wird die Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet, so ist für die Liebhabereibeurteilung maßgeblich, ob die Einstellung auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten oder auf freiwillig planabweichendes Verhalten zurückzuführen ist.

Wenn die Vermietung vorzeitig eingestellt wird, ist es an dem Steuerpflichtigen gelegen, 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. Der Steuerpflichtige hat somit nachzuweisen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zu

Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt hat und sich der somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Unabwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und die - trotz Einleitung wirtschaftlicher Gegenmaßnahmen durch den Steuerpflichtigen – bei diesem zum Entschluss zur vorzeitigen Beendigung der Vermietung geführt haben. In diesem Zusammenhang würde auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizienwirkung zukommen, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (zB Krankheit, persönliche Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten).

Eine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit liegt jedoch nur dann vor, wenn Unvorsehbarkeit, dh. der Umstand hat nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden, vorgelegen hat.

In der Berufung vom 21. 12. 2009 wendete der Bw nun ein, dass sich die Veräußerung der Wohnung sehr lukrativ dargestellt hätte. Die lukrative Veräußerung wäre aufgrund betriebswirtschaftlicher Überlegungen, wie Darlehenstilgung, Zinsentwicklung, Immobilienpreisentwicklung sowie des immer größer werdenden Unmutes im Zusammenhang mit der Vermietung veranlasst gewesen. Die Vermietung wäre aber für länger, über den Eintritt des Gesamtüberschusses (2016, 2017) hinweg geplant gewesen.

Aus diesen Ausführungen ist klar ersichtlich, dass die Beendigung der Vermietungstätigkeit auf Grund eines nachträglich gefassten Entschlusses des Bw erfolgt ist. Der Bw hat sich freiwillig entschlossen, die Vermietungsbetätigung zu beenden. Die von ihm angeführten Gründe der Einstellung der Vermietung und Veräußerung des Mietobjektes wie Zinsentwicklung und Immobilienpreisentwicklung sind berücksichtigungsunwürdige Unwägbarkeiten und zählen zum typischen Betätigungsrisiko.

Der Bw selbst führt als weiteren Beweggrund die Lukrativität der Veräußerung und den allgemeinen Unmut im Zusammenhang mit der Vermietung an. Auch daraus lässt sich ableiten, dass der Bw die Vermietungstätigkeit freiwillig, ohne unmittelbare Notwendigkeit (Krankheit, Zahlungsschwierigkeiten etc) eingestellt hat.

Der Bw hat den Entschluss zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungsbetätigung vor Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses freiwillig und aus privaten Motiven gefasst, sodass die Betätigung von Beginn an als Liebhaberei zu werten ist.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erklärungsschreiben des Bw vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass der Bw seit dem Jahr 2004 einen Pflegefall in der Familie hatte, der ihn nötigte in die Stadt Salzburg zu ziehen. Die

finanzielle Belastung (Rückzahlung der Eigentumswohnung in S. und die Erhaltung des 54 Jahre alten Hauses der Schwiegereltern in der Stadt Salzburg) hatte den Bw veranlasst beim Land Salzburg um eine Ausnahmegenehmigung zur kurzfristigen Vermietung der neu erworbenen, geförderten Eigentumswohnung in S. anzusuchen. Die Genehmigung durch das Land Salzburg zur kurzfristigen Vermietung an dritte Personen ist ihm bis 2008 bzw nach einem weiteren Ansuchen bis längstens Februar 2009 gewährt worden.

Fest steht damit, dass der Pflegefall in der Familie des Bw bereits im Jahr 2004 vorgelegen ist und die damit auftretenden Folgen der zeitlichen und finanziellen Doppelbelastung daher für den Bw absehbar und vorhersehbar waren.

Fest steht damit aber in diesem Zusammenhang auch, dass die Vermietungstätigkeit von vornherein nicht auf einen längeren Zeitraum geplant gewesen sein konnte, sondern zeitlich begrenzt geplant war. Der Bw selbst erklärte den Umstand, dass die neu erworbene Eigentumswohnung vermietet wurde, mit dem Pflegefall in der Familie und bringt weiters zum Ausdruck, dass die Vermietung (aufgrund der Förderung) nur durch eine Ausnahmegenehmigung durch das Land Salzburg und zwar nur befristet möglich gewesen wäre, nämlich vom Zeitpunkt der Antragstellung, März 2005, bis längstens Februar 2009. Die Möglichkeit einer günstigen Darlehenstilgung ergab sich nach den Erläuterungen des Bw im Jahr 2008. Erst durch den Wegfall der Förderung durch das Land Salzburg wäre eine längerfristige Fremdvermietung möglich gewesen. Für die Streitjahre 2005 bis 2008 war die Vermietungsbetätigung aber somit ursprünglich auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen.

War die Betätigung von vornherein zeitlich begrenzt geplant und wurde die Vermietungstätigkeit vor Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses vorzeitig beendet, so ist sie Liebhaberei.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 18. April 2012