



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X, vertreten durch Y, vom 29. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 2. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 und Einkommensteuer 2000 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und 2002 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2009 und die dazu ergangene Begründung und deren Berechnung verwiesen und bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren 2000 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Umsatzsteuerveranlagung für die Jahre 2001 und 2002 erfolgte erklärungsgemäß und ergab für 2001 eine Zahllast von S 90.206,- und für 2002 eine Zahllast von € 1.204,15.

Hinsichtlich der Einkommensteuer erfolgten die Veranlagungen für die Jahre 2000 bis 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Mit Bescheid vom 14. 9. 2001 wurde die Einkommensteuer 2000 vorläufig mit S 560.159,- festgesetzt und Einkünfte aus Vermietung in Höhe von S -791.568,- angesetzt.

Für das Jahr 2001 wurde mit Bescheid vom 30. 4. 2002 die Einkommensteuer in Höhe von S 347.698,- bei Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung in Höhe von S -213.285,- festgesetzt.

Die vorläufige Abgabefestsetzung betreffend 2002 erfolgte mit Bescheid vom 8. 7. 2003 und betrug € 34.401,89, wobei Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € 27.689,65 berücksichtigt wurden.

Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 erfolgte mit vorläufigem Bescheid vom 11. 8. 2004 und ergab einen Betrag von € -12.653,71 bei Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung in Höhe von € 35.438,42.

Für das Jahr 2004 wurde mit Bescheid vom 19. 5. 2005 die Einkommensteuer mit € -20.325,29, bei Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung in Höhe von € 7.184,81 festgesetzt.

Hinsichtlich 2005 wurde mit Bescheid vom 30. 6. 2006 die Einkommensteuer vorläufig in Höhe von € -2.784,34 festgesetzt und Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € 544,98 angesetzt.

Der Bw. wohnt in W und vermietete in den Streitjahren 2000 und 2001 ein von ihm im Jahr 1999 im Rahmen einer Versteigerung erworbenes und im Jahr 2002 wieder veräußertes Einfamilienhaus in N.

In den Jahren 2000 bis 2005 vermietete der Bw. ein ebenfalls im Jahr 1999 erworbenes Büro samt Betriebshalle.

Im Jahr 2008 wurde beim Bw. eine Betriebsprüfung durchgeführt, in deren Rahmen folgende Punkte festgestellt wurden.

Tz 1: Seitens des Finanzamtes wurde festgestellt, dass das im Jahr 1999 angeschaffte Einfamilienhaus in N in den Jahren 2000 und 2001 vermietet worden sei. Im Jahr 2002 sei das Objekt vom Bw. veräußert worden, sodass sich für einen abgeschlossenen Zeitraum ein Gesamtverlust ergeben habe. Nach Ansicht des Finanzamtes lägen keine berücksichtigungswürdigen Unwägbarkeiten vor, weshalb diese Vermietungstätigkeit als Liebhaberei beurteilt werde und die Verluste, Umsätze und

Vorsteuern nicht zu berücksichtigen seien. Der Erlös aus dem Verkauf sei 2002 fälschlicherweise angesetzt worden.

Tz 2: Hinsichtlich des Mietobjektes in E, einer Liegenschaft mit Büro und Betriebshalle seien im Jahr 2000 umfangreiche Sanierungsarbeiten erfolgt, deren Kosten sofort vom Bw. als Instandhaltungsaufwendungen abgesetzt worden seien. Die Betriebsprüfung habe diese Aufwendungen als nachträgliche Gebäudeanschaffungskosten, die im Wege der AfA abzusetzen seien, beurteilt.

Am 2. 12. 2008 ergingen die auf den Feststellungen der Betriebsprüfung basierenden Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002, sowie endgültige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für die Jahre 2000 bis 2005.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002, sowie gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 und legte betreffend das Mietobjekt Einfamilienhaus in N die dem Finanzamt bereits bekannte Prognoserechnung vor, aus der sich ergebe, dass nach 15 Jahren ein Gesamtgewinn entstanden wäre und daher nicht von Liebhaberei ausgegangen werden könne. Der Bw. gestand ein, dass er vor Vermietung des Einfamilienhauses in N Verkaufsabsichten gehegt habe, nicht jedoch während der Vermietung des Hauses.

Ergänzend legte der Bw. dar, dass er sich im Jahr 2002 scheiden habe lassen und seine damals 89jährige Mutter, die im gemeinsamen Haushalt gelebt habe zum Pflegefall geworden sei und auch jedes zweite Wochenende seine Kinder zu betreuen gewesen seien. Diese Umstände hätten ihn in seiner privaten Lebensführung überraschend und stark getroffen und auch eingeschränkt.

Der Bw. erklärte er habe sich aufgrund der geschilderten Unwägbarkeiten nicht mehr der Betreuung des Mietobjektes widmen können und die Suche nach einem Nachmieter für den zahlungsunfähig gewordenen Erstmieter habe sich schwierig gestaltet. Aus diesen Gründen habe er wirtschaftlich sinnvoll das Einfamilienhaus in N im Jahr 2002 verkauft.

Hinsichtlich des Mietobjektes in E gab der Bw. bekannt, dass im Rahmen eines Ergänzungsansuchens vom 17. 7. 2001 bereits seitens des Finanzamtes eine Überprüfung des Instandhaltungsaufwandes für dieses Objekt stattgefunden habe und am 6. 9. 2001 im Zuge einer Besprechung am Finanzamt die Rechnungen überprüft und als sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand bewertet worden seien. Der Bw. erklärte er stütze sich in diesem Punkt auf den Grundsatz von Treu und Glauben, es sei keine Gesetzesänderung seit der einvernehmlichen Besprechung am Finanzamt erfolgt.

Der Bw. legte der Berufung eine Prognoserechnung betreffend die Vermietung des Einfamilienhauses in N vor, aus welcher hervorgeht, dass sich im Jahr 2014 ein Gesamtgewinn ergeben hätte. Die vorgelegte Prognoserechnung enthält an Aufwendungen nur die AfA, Instandhaltungskosten von € 3.745,56 jährlich, Zinsen und sonstigen Verwaltungsaufwand. Keine Berücksichtigung finden in der Prognoserechnung mögliche außergewöhnliche Instandhaltungskosten und Mitausfälle.

Im August 2009 wurden seitens des Finanzamtes abweisende Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 und 2002, sowie abändernde Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 erlassen.

Hinsichtlich des Mietobjektes in E wurde dem Begehren des Bw. stattgegeben und die Kosten als sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand anerkannt.

Betreffend das Mietobjekt in N wurde die Berufung abgewiesen und von Liebhaberei ausgegangen.

Die Einkünfte aus Vermietung wurden für die Jahre 2000 bis 2005 in folgender Höhe festgestellt:

2000	2001	ab 2002 in Euro	2003	2004	2005
-496.233,00	-233182,00	27.398,67	35.438,42	7.184,81	544,98

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei anzunehmen sei, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen Verluste entstehen. Liebhaberei liegt dann gem. § 2 Abs. 4 LVO nicht vor, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse, wobei bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung gelte.

Der Beobachtungszeitraum komme zur Anwendung, wenn der Plan besteht die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Wenn der Steuerpflichtige die Vermietungstätigkeit vorzeitig einstelle, so sei es an ihm gelegen, den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietungstätigkeit nicht von vornherein für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern die vorzeitige Beendigung sich erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe. Wenn die Vermietungstätigkeit aufgrund eines nachträglich freiwillig gefassten Entschlusses des Steuerpflichtigen eingestellt worden sei, sei insgesamt Liebhaberei anzunehmen.

Aus der Aktenlage habe sich im vorliegenden Fall ergeben, dass bereits im Jahr 2000 Verkaufsbemühungen erfolgt seien und Besichtigungen mit Kaufinteressenten vereinbart worden seien. Ende Juni 2000 sei das Objekt auf drei Jahre befristet vermietet worden. Das Finanzamt gehe daher von einer Weiterverkaufsabsicht aus und nehme an, dass die Vermietung nur erfolgt sei, weil die Preisvorstellungen des Bw. - wie sich aus einem Schreiben der Immobilienmaklerin vom 5. 6. 2000 ergebe - sich kurzfristig nicht realisieren haben lassen.

Es sei nach der Rechtsprechung von Liebhaberei auszugehen, weil die Betätigung schon von vornherein - wenn auch nur latent - für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002, sowie die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 und beantragte die von ihm erklärten Einkünfte aus der Vermietung des Einfamilienhauses in N anzuerkennen.

Der Bw. erklärte, er habe nach der Zahlungsunfähigkeit des Mieters, der Krankheit seiner Mutter und des Beginnes der Scheidungsverfahrens erstmals im November 2001 per Zeitungsinserat versucht, das Objekt zu verkaufen. Letzte Mieteingänge datieren vom Juli 2001.

Der Bw. bezog sich auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0144-F/05 vom 10.10.2006, aus der sich ergebe, dass bei Einstellung der Vermietung aufgrund von Unwägbarkeiten zu prüfen sei, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob aus der Vermietung des Einfamilienhauses in N in den Jahren 2001 und 2002 steuerrechtlich beachtliche Einkünfte aus Vermietung resultieren oder ob diesbezüglich Liebhaberei vorliegt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Baumeister und erwarb im Jahr 1999 aus einer Versteigerung das Einfamilienhaus in N.

Aus einem im Akt erliegenden Schreiben einer ImmobilientreuhandgmbH vom 5.6.2000 ergibt sich, dass der Bw. einen Alleinvermittlungsauftrag an diese GmbH erteilt hat und von dieser laut Bericht von April bis Juni 2000 Käufer für das Objekt in N. gesucht worden waren und das Haus auch Interessenten vorgestellt wurde und diese Angebote abgeben haben, welche aber

unter den Preisvorstellungen des Bw. gelegen waren. Vereinbarungsgemäß sei das Objekt dann zur Miete angeboten worden und ab Juli 2000 befristet auf 3 Jahre vermietet worden.

Nach der Zahlungsunfähigkeit des ersten Mieters wurde eine weitere Vermietung vorgenommen. Dieser zweite Mieter hatte eine schlechte Zahlungsmoral, zog plötzlich aus und war unauffindbar. Letzte Mieteingänge stammen vom Juli 2001.

Im November 2001 beschloss der Bw. das Objekt zu verkaufen und per Zeitungsinserat anzubieten, nachdem im Herbst 2001 sein Scheidungsverfahren begonnen hatte und seine 89jährige Mutter zum Pflegefall geworden war.

Der Verkauf des Einfamilienhauses in N erfolgte im Jahr 2002.

Zu den von ihm als Unwägbarkeiten angeführten Tatsachen des Scheidungsverfahrens und der Pflegebedürftigkeit der Mutter machte der Bw. in seinen schriftlichen Anbringen keine weiteren Angaben, in welchem Zusammenhang diese Tatsachen mit der nicht weiter fortgesetzten Vermietung des Einfamilienhauses in N stehen.

Die Vermietung des Betriebsgebäudes in E wurde von 2000 bis 2005 vorgenommen, also auch nach Eintreten der vom Bw. als Unwägbarkeiten bezeichneten Tatsachen, fortgesetzt.

Die im Verfahren vorgelegte Prognoserechnung betreffend das Einfamilienhaus in N enthält keinerlei Abschläge für eventuell eintretende Mietausfälle.

Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Vermietung eines Einfamilienhauses in N handelt es sich um eine Betätigung mit der Annahme von Liebhaberei im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (Liebhabereiverordnung).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor Erreichen eines Gesamtüberschusses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird.

Die Abgabenbehörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses fortzusetzen oder ob er die Vermietung für einen begrenzten Zeitraum von vornherein geplant hat.

Wenn der Vermieter die Tätigkeit tatsächlich vorzeitig einstellt, ist es an ihm gelegen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich - insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten - ergeben hat.

In diesem Zusammenhang kann auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommen, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Wie sich aus dem Vorbringen des Bw. ergibt, hatte er, nachdem ein Verkauf 2000 zu dem von ihm erwünschten Preis nicht möglich war, das 1999 gekaufte Haus in N bis 2001 vermietet und Einkünfte daraus erzielt.

Aus der der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung geht nicht hervor, dass bei fortgesetzter Vermietung - wie vom Bw. behauptet - ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre, da diese ohne Beachtung von unvorhersehbaren Instandhaltungskosten und potentiellen Mietausfällen erstellt wurde.

Nach Angaben des Bw. stellte er die Vermietung ein, da einerseits der Mieter ungeplant ausgezogen sei und ab Juli 2001 keine Miete mehr bezahlt habe und andererseits der Bw. als Vermieter ab Herbst 2001 mit seinem Scheidungsverfahren beschäftigt gewesen sei und gleichzeitig seine Mutter pflegebedürftig geworden sei, sodass er sich nicht weiter um die Vermietung kümmern konnte.

Der Unabhängige Finanzsenat hat zu beurteilen, ob die vom Bw. angegebenen Beweggründe für die Einstellung der Vermietung konkrete Unwägbarkeiten im Sinn der Rechtsprechung darstellen.

Als Unwägbarkeiten gelten nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern, unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung des Mietverhältnisses, sowie der Verlust der persönlichen Arbeitskraft (vgl. Rauscher, SWK 19/2004/625, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko?).

Voraussetzung, dass ein Ereignis als „echte“ Unwägbarkeit angesehen wird, ist, dass es nicht Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten sein darf, es muss objektiv unwägbar sein und darf nicht dem beschäftigungstypischen Risiko

entspringen. Probleme Nachmieter zu finden gehören bei der Vermietung von Eigenheimen zu den betätigungstypischen Risiken.

Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind solche Ereignisse, die das Ergebnis der Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen stehen.

Voraussetzung für eine Anerkennung als Unwägbarkeit ist auch, dass das Ereignis nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war.

Erfolgt die Einstellung der Tätigkeit ist zu prüfen, ob die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit und unter der Annahme der Fortführung sich als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte und es liegt diesfalls keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt, liegt Liebhaberei vor.

Im vorliegenden Fall stellt die Tatsache, dass der Mieter im Jahr 2001 ohne weitere Zahlung der Miete ausgezogen ist, ein betätigungstypisches Risiko dar und keine Unwägbarkeit.

Nach der Judikatur obliegt es dem Abgabepflichtigen von ihm behauptete Unwägbarkeiten und deren Zusammenhang mit der Betätigung zu begründen. Im vorliegenden Fall hat der Bw. lediglich ausgeführt, dass im Jahr 2001 sein Scheidungsverfahren begonnen habe und seine Mutter pflegebedürftig geworden sei. Weitere Angaben zu diesen von ihm als Unwägbarkeiten bezeichneten Tatsachen hat der Bw. im Verfahren nicht gemacht.

Im Rahmen der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wurde dem Bw. vorgehalten, dass schon bei Kauf des Objektes in N eine Verkaufsabsicht bestanden habe und daher davon auszugehen sei, dass die Vermietung des Einfamilienhauses - wenn auch nur latent - auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sodass von Liebhaberei auszugehen war. Der Bw. hat einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, jedoch in diesem den Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend den durch die bereits im Jahr 2000 angestrebte Veräußerung des Mietobjektes begrenzten Zeitraum der Vermietung in seinem Vorlageantrag nichts entgegnet.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dem Bw. der Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, nicht gelungen.

Gegen das Vorliegen von Unwägbarkeiten, welche sich auf die Vermietungstätigkeit des Bw. ausgewirkt haben, spricht die Tatsache, dass die Vermietung des Betriebsgebäudes in E durch

den Bw., auch in den Jahren ab dem Jahr 2001, in welchem der Bw. das Eintreten von Unwägbarkeiten behauptet, weiter fortgesetzt wurde.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt bei der Tätigkeit der Vermietung des Einfamilienhauses in N deshalb Liebhaberei vor, weil auch unter Außerachtlassung der vom Bw. behaupteten Unwägbarkeiten sich bei Fortführung der Tätigkeit kein Überschuss ergeben hätte, die Tätigkeit also nicht objektiv ertragsfähig gewesen ist. Dies vor allem deshalb, weil der Bw. trotz der Tatsache, dass bereits in den Jahren 2000 und 2001 Mieterwechsel und Mietzahlungsausfälle stattgefunden haben, in seiner vorgelegten Prognoserechnung keine Abschläge für Mitausfälle und keine außergewöhnlichen Instandhaltungsaufwendungen für den Fall der Beschädigung durch Mieter vorgesehen hat.

Aus den oben angeführten Gründen war der Berufung des Bw. insofern teilweise Folge zu geben als seinem Begehren auf Berücksichtigung der Aufwendungen hinsichtlich der Vermietung des Betriebsgebäudes in E wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt stattgegeben wird, jedoch die Betätigung der Vermietung des Einfamilienhauses in N als Liebhaberei beurteilt wird.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 27. September 2012