



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch AD Franz Moser, vom 29. Juli 2009 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) hatte lt. zentralem Melderegister seinen Hauptwohnsitz seit 2002 bis 28. Dezember 2006 bei seinen Eltern in U und anschließend bis 10. November 2008 in R. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 gab der Bw als Standort seiner Tätigkeit aus selbständiger Arbeit (Einkünfte von 3.655,70 € 2006 und 2.635,13 € 2007) die Adresse in U an.

Laut vorliegenden Lohnzetteln war der Bw von 2005 bis 30. September 2006 im Rahmen einer Vollbeschäftigung als Universitätsassistent in H tätig. Ab 1. August 2006 bis Juli 2008 war der Bw bei einem Gerichtshof Bereich in R Schriftführer und war offensichtlich deshalb in H nur noch geringfügig beschäftigt.

Laut Grundbuch war der Bw seit 2004 Eigentümer zweier Eigentumswohnungen in H und erklärte aus deren Vermietung für das Jahr 2006 einen Werbungskostenüberschuss von insgesamt -7.131,59 €.

In der mit FinanzOnline am 11. Mai 2009 eingebrachten **Einkommensteuererklärung**

2007 erklärte der Bw neben den erwähnten Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit auch einen Werbungskostenüberschuss von -1.994,88 € aus der Vermietung der Eigentumswohnung Adresse1 in H (**in der Folge kurz Mietobjekt**).

Mit **Schreiben** vom **29. Mai 2009** hielt das **Finanzamt** dem Bw sinngemäß Folgendes vor: Seit Beginn der Vermietung des **Mietobjekts** im Jahr 2005 sei insgesamt ein Verlust von 11.086,32 € entstanden. Zwecks Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft, werde um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht (Hinweis auf die Liebhabereiverordnung).

Bis 2006 seien auch Mieteinnahmen für die Eigentumswohnung in der Adresse2 in H erklärt, in der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung 2007 diesbezüglich jedoch keine Angaben gemacht worden. Sei diese **zweite Eigentumswohnung** 2007 nicht mehr vermietet oder sei sie verkauft worden?

Mit **Schriftsatz** vom **22. Juli 2009** nahm der Bw zum Vorhalt vom 29. Mai 2009 sinngemäß wie folgt Stellung:

Der Bw habe am 1. August 2006 seinen Dienst als Schriftführer in R angetreten und sei als pragmatisierter Mitarbeiter auf unbestimmte Zeit bestätigt worden.

Im Zuge dieser Tätigkeit habe sich 2008 jedoch herausgestellt, dass diese Arbeit beim Höchstgericht zwar wissenschaftlich fordernd, jedoch nicht überwiegend akademischer Natur gewesen sei. Auch seien damit keine Karriereaussichten verbunden gewesen, weshalb sich der Bw bei der Ausschreibung einer Stelle als Universitätsassistent in H beworben habe. Wider Erwarten sei diese Bewerbung des Bw nach H Ende Juli 2008 bestätigt worden, weshalb er sein unbefristetes Dienstverhältnis beim Höchstgericht mit 15. Juli 2008 einverständlich gem. § 30 Abs. 1 Z 2 VBG gelöst habe, um nach H zu ziehen.

Mit dieser überraschenden Bestellung sei auch ein schneller Wohnungswechsel notwendig geworden. Die andere Wohnung in der Adresse2 in H sei nicht mehr zur Verfügung gestanden. Deshalb habe der Bw seine ursprüngliche Absicht, die Eigentumswohnung in der Adresse1 in H auf Dauer zu vermieten, aufgeben müssen.

Die beiliegende Prognoserechnung für das **Mietobjekt** in der Adresse1 zeige bereits 2021 einen Gesamtüberschuss von 3.808,53 €.

Anmerkung der Berufungsbehörde: Die Prognoserechnung weist unter Annahme einer jährlichen Mietzinserhöhung von 2 %, angemessener Berücksichtigung des Risikos von Mietausfall und Leerstehung, Instandhaltung und Reparatur, Kreditzinsen, AfA und sonstiger Werbungskosten nach 17 Jahren (2005 bis 2021) den genannten Totalüberschuss aus.

Die **andere Eigentumswohnung** in der Adresse2 sei im Jahr 2007 verkauft worden.

Anmerkung der Berufungsbehörde: In der Beilage erklärte der Bw für diese einen

Spekulationsverlust von -15.947,50 € aus dem erklärten Verkaufspreis von 35.000,00 € abzüglich der Anschaffungskosten von 52.500,00 € (50.000,00 + 5 % Nebenkosten) und einer Zurechnung für AfA von 1.552,50 € (2 x 776,25).

Im **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. Juli 2009** versagte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 0,00 €) das Finanzamt dem vom Bw erklärten Werbungskostenüberschuss mit folgender Begründung die Anerkennung: Werde die Betätigung der Vermietung und Verpachtung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet oder auf Dritte übertragen, so liege Liebhaberei vor, wenn dies aus privaten Motiven oder auf Grund gewöhnlicher Risiken erfolge.

Nach Beantragung der **Verlängerung der Berufungsfrist** über FinanzOnline am 26. August 2009 bis 30. September 2009 brachte der Bw mit Telefax am 30. September 2009 folgende Berufungsschrift ein:

Im **Schriftsatz vom 28. September 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. Juli 2009, beantragte sinngemäß den erklärten Werbungskostenüberschuss ("Verlust") des Mietobjektes einkommensmindernd zu berücksichtigen, bei Vorlage eine mündliche Verhandlung vor dem Senat, und begründete dies sinngemäß wie folgt:

Die Qualifizierung der Vermietung des Mietobjektes in der Adresse1 in H als Liebhaberei sei mit folgender ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht vereinbar:

Stellt der Steuerpflichtige die Vermietung vorzeitig ein, so obliegt es dem Steuerpflichtigen den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitplan gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (VwGH 99/15/0012; VwGH 97/15/0082; VwGH 97/15/0009).

Im Erkenntnis 99/15/0012 habe der VwGH auch klargestellt, dass Unwägbarkeiten, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, ebenfalls eine steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommt.

Im gegenständlichen Fall sei der Bw nach R gezogen, um seinen Dienst beim Höchstgericht als Schriftführer mit 1. August 2006 anzutreten. Nach mehreren Dienstverträgen auf bestimmte Zeit wurde das Dienstverhältnis mit 1. Februar 2007, ZI, in eines auf unbestimmte Zeit abgeändert.

Aufgrund des lukrativen Angebotes aus H sei der Bw als Universitätsassistent nach H zurückgekehrt. Nach dem Verkauf seiner anderen Wohnung in H im Jahr 2007 sei der Bw gezwungen gewesen, die Vermietung in der der Adresse1 in H aufzugeben und Eigenbedarf

anzumelden.

Der Bw habe die Vermietung des streitgegenständlichen Mietobjektes im Jahr 2005 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt sei die weitere berufliche Entwicklung des Bw nicht vorhersehbar gewesen. Die Vermietung sei somit nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen. Es handle sich somit um konkrete Unwägbarkeiten bzw. Risiken der privaten Lebensführung mit steuerlicher Indizwirkung.

Der in der vorgelegten Prognoserechnung für 2021 aufgezeigte Eintritt des Gesamtüberschusses sei auch vom Finanzamt akzeptiert worden.

Im dem auch dem Bw übermittelten **Vorlagebericht** vom **1. Februar 2010** beantragte das Finanzamt mit folgender unter der Position Streitpunkte angeführten Begründung die Abweisung der Berufung:

Aus Gründen der Veränderung des Dienstverhältnisses sei die ursprünglich vermietete Wohnung dann selbst genutzt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes hätte der Bw durch Anmietung einer eigenen Wohnung den Untergang der Einkunftsquelle verhindern können, sodass nicht von einer behaupteten Unwägbarkeit iSd zitierten Erkenntnisses des VwGH gesprochen werden könne.

Der Bw hatte lt. zentralem Melderegister seinen Hauptwohnsitz vom 10. November 2008 bis 24. März 2010 im streitgegenständlichen vormaligen Mietobjekt in der Adresse1 in H und danach an der oben angeführten Adresse in R .

In Wien war der Bw ab 2010 als Rechtsanwaltsanwärter tätig.

Laut Grundbuchauszug hat der Bw die streitgegenständliche Eigentumswohnung in der Adresse1 mit 31. Oktober 2011 verkauft.

Mit am 29. Jänner 2013 nachweislich zugestelltem **Schreiben vom 24. Jänner 2013** forderte die **Berufungsbehörde** den Bw zum **Nachweis des ursprünglichen Planes, die Vermietung des streitgegenständlichen Mietobjektes zumindest bis Eintritt eines steuerlichen Totalüberschusses fortzuführen** und zur **Vorlage** folgender **Unterlagen** binnen vier Wochen ab Zustellung auf:

Zum anderen Mietobjekt in H, Adresse2

Nachweis der Anschaffungskosten und Anlagenverzeichnis,

Mietverträge und Überschussrechnungen 2005 bis 2007,

Ermittlung besonderer Einkünfte nach § 28 Abs. 7 EStG

Vertrag betreffend den Verkauf und Grund des Verkaufes;

Unterlagen betreffend Kündigung des letzten Mietvertrages

Zum **streitgegenständlichen Mietobjekt** in H, Adresse1

Nachweis der Anschaffungskosten und Anlagenverzeichnis

Mietverträge und Überschussrechnungen 2005 bis 2007,

Ermittlung besonderer Einkünfte nach § 28 Abs. 7 EStG

Vertrag betreffend den Verkauf und Grund des Verkaufes;

Unterlagen betreffend Kündigung des letzten Mietvertrages

Warum habe der Bw Ende 2006 seinen Hauptwohnsitz in U bei den Eltern aufgegeben, obwohl er von dort 2007 noch seine selbständige Tätigkeit ausgeübt habe?

Dienstverträge als VB und Ernennung als Beamter beim Höchstgericht

Dienstverträge als Vertragsassistent und Universitätsassistent und Ernennung als Beamter an der Universität H und diesbezügliches Bewerbungsschreiben

Mit **Schriftsatz vom 11. März 2013** teilte die oben genannte steuerliche Vertreterin des Bw mit, dass sie nicht im Stande sei, die geforderten Unterlagen innerhalb der Frist nachzureichen.

Es werde um ehestmögliche Entscheidung ersucht und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Mit **Schriftsatz vom 19. März 2013** wurde seitens des Bw auch auf das ursprünglich beantragte Senatsverfahren verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Frage der Berücksichtigung negativer Ergebnisse aus Betätigungen bei der Einkommensteuer ist in der Liebhabereiverordnung geregelt. Für den hier bedeutsamen Bereich der Vermietung und Verpachtung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis **VwGH 14.12.2005, 2002/13/ 0001**; Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen VwGH 27.02.2001, 2000/13/0137, und 16.09.2003, 2000/14/0159, ausgesprochen hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990, BGBl. Nr. 322, zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der für die Streitjahre 1993 und 1994 grundsätzlich anzuwendenden Stammfassung der LVO 1993, BGBl. Nr. 33.

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für

einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen VwGH 23.03.2000, 97/15/0009, und 24.06.1999, 97/15/0082, Slg. 7.415 F, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines "gesamtpositiven Ergebnisses" übertragen wird. 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 von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, 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 unvorhergesehener Umstände, ergeben hat.

Hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung Top 2 vertrat die belangte Behörde die Rechtsauffassung, dass trotz objektiver Ertragsfähigkeit innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Liebhaberei vorliege, wenn die Betätigung vorzeitig beendet werde und der Grund hierfür nicht in "Unwägbarkeiten, die aus der Einkunftsquelle selbst stammen" gesehen werden könne. Ein Verkauf der Eigentumswohnung zum Zwecke der Schuldenminderung könne keinesfalls als relevante "Unwägbarkeit" betrachtet werden.

Damit hat sie, wie sich aus der oben wiedergegebenen Rechtsprechung ergibt, die Rechtslage verkannt.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar 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 aber auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines "gesamtpositiven Ergebnisses" zu vermieten oder die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde. Dass der Verkauf der Wohnung zum Zwecke der Schuldenminderung erfolgte, ersetzte diese Feststellung jedenfalls noch nicht, weil der Entschluss, die Schulden durch Verkauf der Eigentumswohnung zu reduzieren, entweder Teil eines von vornherein bestehenden Planes gewesen sein konnte, oder auch erst nachträglich infolge - vom Beschwerdeführer darzulegender - unvorhergesehener Umstände entstanden sein konnte.

Im gegenständlichen Fall ist die steuerliche Anerkennung des vom Bw im Veranlagungsjahr 2007 erzielten Werbungskostenüberschusses aus der Vermietung der Eigentumswohnung in H ,Adresse1 , strittig. Der Bw hat diese Eigentumswohnung laut Angabe in den Einkommensteuererklärungen von 2006 (Einnahmen von 2.800,00 €) bis Mitte 2008 (Einnahmen von 3.900,00 € = ½ der Einnahmen 2007 von 7.800,00 €) vermietet. Danach hat der Bw diese Eigentumswohnung in H für eigene Zwecke genutzt und hatte dort von 10.

November 2008 bis 24. März 2010 seinen Hauptwohnsitz und danach in R gemeldet. Laut Grundbuch hat der Bw die streitgegenständliche Wohnung im Oktober 2011 verkauft.

Der vom Bw in der vorgelegten Prognoserechnung ausgewiesene Totalüberschuss nach 17 Jahren (2005 bis 2021) wird vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Das Finanzamt hat jedoch im dem Bw zugestellten Vorlagebericht darauf hingewiesen, dass der Bw bei Anmietung einer anderen Wohnung das streitgegenständliche Objekt hätte weiter vermieten können. Dem wurde seitens des Bw nicht entgegen getreten.

Wenngleich auch Umstände, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen, Indizwirkung zukommt, so obliegt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der vorzeitigen Aufgabe der Vermietung wie im gegenständlichen Fall, dem Abgabepflichtigen den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit zumindest bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Erstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 27.04.2000, 99/15/0012; 14.12.2005, 2002/13/0001; und 24.06.2010, 2006/15/0343).

Die Berufungsbehörde hat den Bw im Vorhalt vom 24. Jänner 2013 ausdrücklich zum Nachweis des diesbezüglichen Planes hinsichtlich des strittigen Mietobjektes aufgefordert. Der Bw hat sich dazu jedoch nicht einmal geäußert.

Ebenso wenig hat der Bw die geforderten Unterlagen vorgelegt. Mangels Vorlage der Mietverträge und Unterlagen betreffend die Kündigung der beiden Eigentumswohnungen des Bw in H kann der Wahrheitsgehalt seines Vorbringens nicht überprüft werden.

Der Bw hat trotz ausdrücklicher Frage nicht mitgeteilt, warum er seine zweite Wohnung in H verkauft hat. Laut Grundbuch hat der Bw diese Wohnung erst am 26. Jänner des streitgegenständlichen Veranlagungsjahres 2007 veräußert. Auch Unterlagen betreffend Bewerbung und Ernennung als Universitätsassistent hat der Bw trotz Anforderung nicht vorgelegt. Ebenso wenig hat der Bw die Frage beantwortet, warum er Ende 2006 seinen Hauptwohnsitz bei den Eltern aufgegeben hat, obwohl er lt. Steuererklärung von dort 2007 noch seine selbständige Tätigkeit ausgeübt hat.

Der Bw hat die streitgegenständliche Eigentumswohnung nur 2006 bis Mitte 2008 vermietet, danach selbst genutzt und im Jahr 2011 verkauft.

Der Bw ist auf Grund seiner akademischen Ausbildung und wissenschaftlichen Tätigkeit entsprechend qualifiziert. Entsprechende Mobilität hat der Bw auch später durch seinen weiteren Ortswechsel als Jurist von H nach R gezeigt.

Die Berufungsbehörde geht in freier Beweiswürdigung des Gesamtbildes davon aus, dass der ursprüngliche Plan des Bw nicht die Vermietung des strittigen Objektes bis zum Erreichen eines Totalüberschusses, sondern je nach Verlauf der wissenschaftlichen und beruflichen Karriere auch die baldige Eigennutzung und den gelegentlichen Verkauf vorgesehen hat.

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 22. März 2013