



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0229-F/06,
miterledigt RV/0230-F/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FE, Gde M, L-Straße 18, vom 10. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vom 17. Juli 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erklärte im Berufungsjahr ua. im Zusammenhang mit seiner Eigentumswohnung, R-Straße 2, Gde M (2. Obergeschoss), negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.249,95 € und machte diesbezüglich auch Vorsteuer im Betrage von 174,80 € geltend.

Laut einer Beilage zur Einkommen- und Umsatzsteuererklärung per 31. Dezember 2005 erklärte der Bw., dass er keine Ausländer als Mieter nehme und daher im Jahre 2005 keine Vermietung möglich gewesen sei. Mit Schenkungsvertrag habe er per 1. Jänner 2006 diese Eigentumswohnung seinem Sohn JE geschenkt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 29. Mai 2006) legte der Bw. mit Schreiben vom 27. Juni 2006 eine Bestätigung des FC M vom 22. Juni 2006 vor, wonach der Verein für den vom Bw. im Jahr 2005 erhaltenen Betrag von 250,00 € in zwei Heimspielen mehrmals folgende Durchsagen gemacht habe: "*Wir danken*

Herrn FE für seinen Beitrag von EUR 250,--. Falls sie eine schöne 4-Zimmerwohnung suchen, rufen Sie ihn an unter Telefon xxx oder yyy."

Das Finanzamt erließ in der Folge die im Spruch genannten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vom 17. Juli 2006. Einkommensteuerrechtlich setzte es die mit der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit verbundenen Einkünfte mit Null fest; umsatzsteuerlich anerkannte es die geltend gemachte Vorsteuer nicht, führte eine Berichtigung der Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durch und setzte die Umsatzsteuer mit 3.437,42 € fest. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass die Werbedurchsage beim FC M nicht als Werbemaßnahme anerkannt werden könne, da diese keine Aussicht auf Erfolg (Vermietung der Wohnung) gehabt habe. Daher habe für das Veranlagungsjahr 2005 keine Vermietungsabsicht bestanden und könnten die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt werden.

Gegen diese Sachbescheide erhob der Bw. Berufung. In dem diesbezüglichen Berufungsschriftsatz vom 10. August 2006 beantragte er streitgegenständlich, die gegenständliche Wohnung bis 31. Dezember 2005 dem Unternehmensbereich zuzuordnen, die geltend gemachte Vorsteuer zu berücksichtigen, die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 erst im Jahr 2006 durchzuführen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß zu veranlagern. Begründend führte er dazu aus, dass das Finanzamt nicht begründet habe, woraus es den Schluss gezogen habe, dass für das Veranlagungsjahr 2005 keine Vermietungsabsicht bestanden habe. Die Begründung, dass die Kosten für Werbung nicht abzugsfähig seien, weil keine Aussicht auf Erfolg bestanden habe, sei nicht nachvollziehbar. Wenn das so wäre, müsste in vielen Fällen Kosten für die Werbung die Nichtabzugsfähigkeit unterstellt werden.

Tatsache sei, dass die Wohnung bis zum 26. August 2005 letztmalig vermietet gewesen sei (Verweis auf erklärte Mieteinnahmen USt 2004). Zuvor habe er regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Auch sei keine Liebhabereitätigkeit vorgelegen. Nach dem letzten Mietverhältnis habe er mehr als ein Jahr lang immer wieder versucht, einen inländischen Mieter zu finden, was ihm jedoch nicht gelungen sei. Im Jahr 2006 habe er diese Wohnung seinem Sohn geschenkt.

Ein Gegenstand sei solange dem Unternehmensbereich zuzuordnen, als dass er nicht privat verwendet werde. Die Aufgabe eines Unternehmens erfolge nicht zu einem Stichtag, sondern in einem längeren Zeitraum. Nachdem die Wohnung im Zeitraum September 2004 bis Dezember 2005 nicht privat verwendet worden sei und er ernste Maßnahmen zu einer Weitervermietung gesetzt habe (Verweis auf Werbeeinschaltung und viele weitere persönliche

Bemühungen), sei die Wohnung bis 31. Dezember 2005 dem Unternehmensbereich zuzuordnen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2005 vom 11. September 2006 als unbegründet ab; an dieser Stelle wird auf die umfangreiche (zusätzliche) Bescheidbegründung vom selben Tag verwiesen.

Mit Schreiben vom 21. September 2006 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wandte sich der Bw. (nur) noch gegen den Berufungspunkt "Vermietung und Verpachtung", verwies dabei auf den obgenannten Berufungsschriftsatz und hielt betreffend Liebhaberei fest, dass eine solche seiner Ansicht nach nicht vorliege, da er im Rahmen der Vermietung bereits in den ersten drei Jahren (2001 bis 2003) Überschüsse erzielt habe und der "Verlust" (Werbungskostenüberschuss) ausschließlich auf die "Wohnungsleerstellung" vom 26. August 2004 bis zum 31. Dezember 2005 zurückzuführen sei.

Es sei für ihn in dieser Zeit unabwägbar gewesen, ob er diese Wohnung behalten werde. Die Übergabe der Wohnung an seinen Sohn sei nicht geplant gewesen, sondern habe sich durch den vorzeitigen Auszug seines Mieters ergeben, da sich dieser Ende August 2004 eine Eigentumswohnung gekauft habe. Es liege daher auf keinen Fall Liebhaberei vor. Die Wohnung sei daher bis 31. Dezember 2005 dem Unternehmensbereich zuzuordnen und die Vorsteuerberichtigung sei daher erst im Jahr 2006 vorzunehmen.

Im bisherigen Verfahren sei von ihm noch nie eine Prognoserechnung abverlangt worden. Eine Prognoserechnung mit dem Wissensstand der Vermietung hätte sicher einen Gesamtüberschuss ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum allein noch strittigen Berufungspunkt "Wohnung R-Straße 2, 2. OG" ist Folgendes zu sagen:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften ua. jene aus Vermietung und Verpachtung an. In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 als - vorsteuerabzugsberechtigter - Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist im Sinne der letztgenannten Bestimmung jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit

anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung, die im Übrigen nur bei Anfallen von Jahresverlusten anwendbar ist, unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Bw. das zu prüfende Ergebnis (hier der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2005) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erwirtschaftet hat. In Bezug auf die Umsatzsteuer ist vorgelagert zu prüfen, ob der Bw. mit seiner Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 tätig geworden ist. Entspricht eine Betätigung (Tätigkeit) keiner Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes bzw. ist sie nicht unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, so kann sich die Liebhabereifrage zwangsläufig nicht mehr stellen [vgl. zB VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045; VwGH 25.4.2001, 96/13/0031; siehe dazu auch Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 324 ff zu § 2 (LVO)].

Ob die Bewirtschaftung der in Rede stehenden Eigentumswohnung durch den Bw. im Berufungsjahr einer Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, hängt davon ab, ob die Vermietungstätigkeit bereits völlig beendet war oder ob gegenständlich bloß vorübergehende Einnahmenlosigkeit vorlag.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen (vgl. VwGH 20.11.1996, 94/15/0136). Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht (mehr) als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn

aus einem Gebäude (noch) keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber (später einmal) erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist diesfalls nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist (siehe zB VwGH 22.1.1985, 84/14/0016). Für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern reichen weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, aus (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Vorsteuern und Werbungskosten, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, können steuerlich nur dann (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht. Weiters setzt es voraus, dass auch die äußeren Umstände die (Wieder-)Erzielung von Einnahmen möglich machen (zB behördliche Genehmigungen, Vorhandensein von Finanzierungsmitteln) und dass der Zeitraum bis zur (Wieder-)Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist. Liegen nicht alle diese Voraussetzungen vor, so entspricht die Betätigung (Tätigkeit) zeitweilig keiner Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes bzw. ist sie zeitweilig nicht unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (vgl. auch VwGH 18.3.1997, 96/14/0045). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss somit klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 30.4.2003, 98/13/0127).

Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 bzw. keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 vor (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 70).

Ob die in Rede stehende Vermietungstätigkeit im Berufungsjahr bereits völlig beendet war, ist daran zu beurteilen, ob der Bw. in diesem Zeitraum (noch) Mietzinszahlungen erhalten hat und, wenn nein, ob er möglichst rasch alle Schritte zur weiteren Vermietung der Eigentumswohnung gesetzt hat.

Im zur Beurteilung stehenden Fall steht außer Streit, dass der Bw. ab September 2004, somit auch im Berufungsjahr, überhaupt keine Mieteinnahmen mehr aus der gegenständlichen Eigentumswohnung erzielt hat. Angesichts dessen, dass die gegenständliche Eigentumswohnung 14 Monate hindurch nicht vermietet wurde, kann von einem bloß vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit keine Rede sein.

Die Beurteilung der Betätigung als eine solche im Sinne des Einkommensteuergesetzes bzw. im Sinne des Umsatzsteuergesetzes scheitert im Berufungsfall an der Tatsache, dass gegenständlich die ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw. im Streitjahr keinesfalls objektiv nachvollziehbar nach außen in Erscheinung getreten ist.

Der Bw. hat es unterlassen, auf den Auszug seines Mieters (Fa. RW, vertreten durch Herrn EW) im August 2004 nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientiert und im Streben nach Mieteinnahmen rasch zu reagieren bzw. die (Wieder-)Vermietung des Bestandobjektes in geeigneter Weise in Angriff zu nehmen. Die einzig nachgewiesene diesbezügliche Bemühung [mehrmalige Durchsagen im Rahmen von (nur) zwei Heimspielen des FC M] ist nicht nur bestenfalls halbherzig erfolgt, sondern lässt vielmehr erkennen, dass auch die private Nutzung durch den Sohn in Erwägung gezogen wurde. Diese Maßnahme ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates - ohne jegliche weitere nachweisliche, auf Vermietung gerichtete Aktivität - völlig unzureichend, um eine entsprechende Vermietungsabsicht unterstellen bzw. das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Betätigung (Tätigkeit) begründen zu können.

Bei Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht hätte der Bw. - wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtig ausführt - ernsthafte Maßnahmen, wie regelmäßiges Schalten von Inseraten, Beauftragung eines Immobilienmaklers mit der Mietersuche, etc., setzen müssen. Es fehlt gegenständlich nicht nur an einer klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tretenden Vermietungsabsicht, sondern auch an der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Zielstrebigkeit zur (Wieder-)Erzielung von Einnahmen.

Gegen eine ernsthafte Vermietungsabsicht, deren Mangel sich gegenständlich letztendlich auch in der Schenkung der Wohnung an den Sohn dokumentierte, sprach im Übrigen auch der Umstand, dass trotz des monatelangen Leerstehens der Wohnung seitens des Bw. - aus welchen Gründen auch immer - keine Bereitschaft bestand, mit bestimmten Interessenten (Ausländern) einen Mietvertrag abzuschließen.

Der Bw. hat trotz entsprechender Vorhaltung sein Vorbringen im Berufungsschriftsatz, er habe ernste Maßnahmen zu einer Weitervermietung gesetzt (Verweis auf Werbeeinschaltung und

viele weitere persönliche Bemühungen), mit Ausnahme der Bestätigung des FC M vom 22. Juni 2006 durch kein einziges Schriftstück (wie etwa Inserate, Auftrag an Makler, Korrespondenz mit Interessenten, etc.) belegt bzw. auch keinen einzigen Zeugen (zB Interessenten, welche das Objekt besichtigt haben) namhaft gemacht. Es steht mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang, dass im Laufe von 14 Monaten hiezu keine Korrespondenz des Bw. und seiner Verhandlungspartner angefallen wäre oder dass es hierfür keine namhaft zu machenden Zeugen gegeben hätte (so zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Somit wurden - abgesehen von der genannten Ausnahme - offenbar keine weiteren, von Dritten erkennbare Handlungen zur (Weiter-)Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung gesetzt.

In diesem Zusammenhang ist auch zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften.

Zusammenfassend kann deshalb gesagt werden, dass der Bw. die gegenständliche Eigentumswohnung bis zum Zeitpunkt der letzten Mietzahlung im Jahr 2004 bewirtschaftet hat (abgeschlossener Betätigungszeitraum) und danach keine Betätigung (Tätigkeit) mehr vorgelegen hat, die einer Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Die "steuerlichen" Ergebnisse des Streitjahres haben somit ihre Wurzel lediglich in den Eigentumsrechten des Bw. an der in Rede stehenden Eigentumswohnung.

Damit war aber das steuerliche Anliegen des Bw. schon im Vorfeld einer allfälligen Liebhabereiprüfung zum Scheitern verurteilt. Denn eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Beurteilung ihrer konkreten Ertragsaussichten ebenso wie einer Untersuchung dahingehend, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist (vgl. VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045; VwGH 25.4.2001, 96/13/0031; VwGH 30.4.2003, 98/13/0127).

Die im Berufungsjahr angefallenen Ausgaben waren daher mangels einer Betätigung im Sinne des Einkommensteuergesetzes nicht ausgleichsfähig; die in diesem Jahr 2005 angefallenen Vorsteuern waren mangels unternehmerischer Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht abzugsfähig und die der Höhe nach unstrittige Vorsteuerkorrektur war daher zu Recht im Jahr 2005 vorzunehmen.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass gegenständlich - wie das Finanzamt in der zusätzlichen Begründung der obgenannten Berufungsvorentscheidungen richtig ausführt -

auch im Falle einer Liebhabereiprüfung für den Bw. im Streitjahr aus folgenden Überlegungen nichts zu gewinnen wäre:

Liebhaberei ist - wie bereits oben dargelegt - gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ua. auch dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012). Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn eine Liegenschaft schon vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt 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 zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen

begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Treten durch derartige Umstände unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Bestehen solche Unwägbarkeiten nicht, dann spricht der Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei.

Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten können Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295) sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144) sein. Als Unwägbarkeiten gelten nach Rechtsprechung (siehe dazu VwGH 31.3.1971, 707/70; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 27.4.2000, 99/15/0012), Lehre (vgl. Doralt⁴, a.a.O., Tz 367 zu § 2 EStG 1988; Renner, SWK 10/2004, S 373; Rauscher, SWK 19/2004, S 625; Langheinrich, Ryda, FJ 2001, S 84) und Verwaltungspraxis (vgl. Abschnitt 6.2 LRL 1997) auch der "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Voraussetzung ist aber, dass die Unwägbarkeit oder die anormalen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt war, also überhaupt keine Unwägbarkeit war, und eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion erfolgt (vgl. VwGH 3.7.1996, 92/13/0139, 93/13/0188). Andernfalls ist die Vermietungstätigkeit insgesamt Liebhaberei. Reagiert der Betätigende auf Unwägbarkeiten im Beobachtungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll, so sind deren einnahmen- und ausgabenseitige Auswirkungen für die Prognose zu neutralisieren und stattdessen durchschnittliche Verhältnisse anzusetzen.

Wird eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, durch Einstellung beendet, so liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum (Beobachtungszeitraum) vor. Wurde eine Betätigung, für die nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszuschließen war, vor Erzielen eines solchen eingestellt, so ist die Betätigung nicht allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv

ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken, vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (siehe dazu Rauscher/Grübler, a.a.O., Seite 220 f).

Die gegenständliche Vermietungstätigkeit wurde unzweifelhaft auf Grund gewöhnlicher Risiken (Leerstehen eines Mietobjektes; vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, a.a.O., Seite 171) bzw. aus privaten Motiven (Schenkungen der Wohnung an den Sohn) eingestellt. Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen stehen. Von einer Unwägbarkeit kann damit gegenständlich keine Rede sein, zumal die vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses auf dem freiwilligen Entschluss des Bw. beruhte. Anders wäre der Fall nur dann zu behandeln, wenn der Bw. durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, das durchaus auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen könnte, in der Erwartung eines Totalgewinnes während des von ihm ins Auge gefassten Prognosezeitraumes zur Aufgabe gezwungen worden wäre (zB "Notverkauf" der Einkunftsquelle auf Grund eines nicht zu beeinflussenden Ereignisses).

Der Bw. dokumentierte mit seiner Vorgehensweise eindeutig, dass die gegenständliche Betätigung nicht durch ein Streben nach einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten veranlasst war, zumal es ihm ohne weiteres offen gestanden wäre, durch intensive Bemühungen (zB regelmäßiges Schalten von Inseraten, Beauftragung eines Immobilienmaklers, etc.) einen Nachfolgemietler für die gegenständliche Wohnung zu finden, gegebenenfalls die Wohnung auch an Ausländer zu vermieten und die Wohnung erst nach Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses an seinen Sohn zu verschenken.

Im Übrigen hat der Bw. auch in keiner Weise den Beweis dafür erbracht, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Eine nachträgliche Behauptung der seinerzeitigen Absicht, die jedoch nicht objektivierbar in Erscheinung getreten ist, bildet keinen tauglichen Grund für Feststellungen zur Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle.

Da gegenständlich rein private bzw. tätigkeitstypische, vom Bw. beeinflussbare Umstände zur Beendigung der Vermietungstätigkeit führten, die nicht als Unwägbarkeiten im Sinne der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu qualifizieren waren, wäre hinsichtlich der gegenständlichen Vermietungstätigkeit im Berufungsjahr von Liebhaberei auszugehen und wäre daher die Berufung auch im Rahmen einer Liebhabereibetrachtung als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. November 2006