



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch Dr. Norbert Orthner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 4048 Puchenu, Reinprechtenstraße 22, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried im Innkreis betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

1998	Einkommen	602.379 S	Einkommensteuer	203.139,44 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-170.289,80 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				32.850,00 S
				2.387,30 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) war praktischer Arzt und vermietete nach seiner Pensionierung die früheren Praxisräumlichkeiten und erzielte aus dieser Tätigkeit in den Jahren 1986 bis 1998 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zunächst qualifizierte das Finanzamt die gegenständliche Betätigung als Einkunftsquelle und führte im berufsgegenständlichen Jahr 1998 eine vorläufige Veranlagung der erklärten Einkünfte in Höhe von -145.054,00 S durch (Bescheid vom 21. August 2000).

In weiterer Folge verringerte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf -53.980,00 S und erklärte diese für endgültig (Bescheid vom 22. November 2002).

Auf die Bescheidsbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2002 (eingelangt beim Finanzamt am 16. Dezember 2002) Berufung und beantragte, die gegenständliche Betätigung als Einkunftsquelle anzuerkennen.

Auf die Berufungsausführungen wird verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2003 ging das Finanzamt von Liebhaberei hinsichtlich der gegenständlichen Betätigung aus.

Mit Vorlageantrag vom 30. Juni 2003 (eingelangt beim Finanzamt am 1. Juli 2003) ersuchte der Bw um die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Auf die Begründung wird verwiesen.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bw hat ab dem Jahr 1986 (Beendigung seiner Tätigkeit als praktischer Arzt) die Praxisräumlichkeiten in XYZ an seine Nachfolgerin vermietet (bis 1997).

Der Bw hat am 23. September 1997 einen Mietvertrag (ab 1. Dezember 1997) mit der C-GmbH abgeschlossen. Die Mieterin hat das Objekt ihren Vorstellungen entsprechend adaptiert und 1997 die Miete bezahlt. Ab dem Jahr 1998 erfolgten keine Mietzahlungen mehr, sodass der Bw Vorkehrungen traf, dass das Mietobjekt ab Juni/Juli 1998 nicht mehr genutzt werden

konnte. Der Geschäftsführer der C- GmbH, Dr. HJR, setzte sich Mitte des Jahres 1998 ins Ausland mit unbekanntem Aufenthalt ab (Schreiben des Bw vom 25. Juli 2000).

Im Zuge des vom Bw angestrebten Exekutionsverfahrens wurden die der Mieterin gehörenden Einrichtungsgegenstände von ihm als Mieterpfandrecht einbehalten (Beschluss des BG A vom 18. Mai 1998). Der Bw hat in weiterer Folge (1999) die noch verwertbaren Teile der Einrichtung um 15.000,00 S zuzüglich 20 % MwSt verkauft.

Der Bw hat sich weiterhin um neue Mieter bemüht; es wurde die R- GmbH beauftragt, Mieter zu suchen (sh. Bestätigung von Dr. J vom 11. März 2003). Die Bemühungen blieben jedoch erfolglos. Ende 1998/Anfang 1999 wurden wiederum mit einem Interessenten Verhandlungen über die Vermietung des Objektes geführt (sh. Bestätigung von IGes); als sich diese Ende des 1. Quartals 1999 zerschlugen, entschloss sich der Bw, keine weiteren Aktivitäten hinsichtlich der Vermietung mehr zu setzen. Erst dann wurden die (verwertbaren) Einrichtungsgegenstände veräußert.

Die aus der gegenständlichen Tätigkeit erzielten Vermietungsergebnisse stellen sich wie folgt dar:

<b>Jahr</b>	<b>Einkünfte aus V+V</b>
<b>1986</b>	(*) -111.736,00 S
<b>1987</b>	-34.490,68 S
<b>1988</b>	12.683,41 S
<b>1989</b>	38.328,35 S
<b>1990</b>	14.096,76 S
<b>1991</b>	-31.693,22 S
<b>1992</b>	34.406,16 S
<b>1993</b>	17.431,96 S
<b>1994</b>	-12.285,14 S
<b>1995</b>	52.743,70 S
<b>1996</b>	51.761,01 S
<b>1997</b>	51.886,33 S
<b>1998</b>	(**) -117.454,50 S
<b>gesamt</b>	-34.321,96 S

(\*) Zu Beginn der Vermietung 1986 wurden umfangreiche Adaptierungsmaßnahmen durchgeführt, um das Objekt vermietbar zu machen.

(\*\*) 1998 trat bedingt durch das Verschwinden der Mieterin, ohne in diesem Jahr eine Zahlung geleistet zu haben, ein Totalmietausfall ein.

Während der gesamten Vermietungstätigkeit sind keine Fremdkapitalzinsen angefallen. Die Ausgaben setzen sich lediglich aus Betriebskosten, Beratungs- und sonstige Kosten (anteilige Kosten Telefon etc.) zusammen.

An Steuerberatungskosten sind in den Jahren 1986 bis 1998 insgesamt 91.783,00 S enthalten. Die Honorarnote des Jahres 1987 in Höhe von 13.290,00 S betrifft das Jahr 1985. Aus Vereinfachungsgründen wurden lt. Bw sämtliche Beratungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst, betreffen jedoch auch die übrigen Einkünfte. Aus den Steuererklärungen geht hervor, dass der Bw noch sonstige Einkünfte aus Funktionsgebühren bzw. Treueprämien der OÖ Gebietskrankenkasse und Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diversen Beteiligungen bezogen hat. Die Steuerberatungskosten betreffen jeweils zu einem Drittel die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sonstigen Einkünfte und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob bei der Vermietungstätigkeit Liebhaberei vorliegt.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 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 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 6 und Abs. 4 Z 2) sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16).

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (und um solche handelt es sich bei jenen aus Vermietung und Verpachtung) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zu Grunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

In diesem Sinne wurde § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (BGBl.Nr. 33/1993 – anwendbar laut § 8 Abs. 1 ab 1993; in der Folge kurz LVO 1993) Folgendes ausgeführt:

„Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Maßgeblich ist demnach nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg. Der Zeitraum innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein. Als noch absehbar wird bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Zeitraum von rund 20 Jahren gesehen (sh. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; 10.7.1996, 92/15/0101).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung.

Da Verluste angefallen sind, hat der UFS mit Rücksicht auf den oben dargelegt angenommenen Sachverhalt an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO 1993 normierten Kriterien zu prüfen, ob eine Überschusserzielungsabsicht im Sinne dieser Bestimmung vorlag, und dies gemäß § 2 Abs. 3 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant war, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Da die mit BGBl. II 1997/358 novellierte Fassung des § 2 Abs. 3 LVO im gegenständlichen Fall noch nicht anzuwenden ist – der Beginn der Tätigkeit und somit des maßgeblichen Zeitraumes lag vor dem 14. November 1997 (siehe § 8 Abs. 3 erster Satz LVO, BGBl. II 1997/358) – ist in diesem Zusammenhang die zur Rechtslage vor dem Geltungsbereich der erwähnten Novelle ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten.

Für Zeiträume, in der die LVO 1993 in der Stammfassung zur Anwendung kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt generell ausgesprochen, dass die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar ist (VwGH 30.1.2003, 99/15/0040 zur Vermietung einer Eigentumswohnung; VwGH 23.3.2000, 97/15/0009 zur Vermietung eines Hauses mit mehreren Wohnungen).

In seinem zuletzt genannten Erkenntnis vom 23.3.2000, 97/15/0009, hielt er zudem fest, dass dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren nur zur Anwendung kommen könne, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Es müsse aber der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen werde.

Die einkommensteuerrechtliche Relevanz, also die Einkunftsquelleneigenschaft einer Gebäudevermietung, ist danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der tatsächlich betriebenen Art und Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich als Vermieter betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des EStG dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach den Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Dass dabei das im Falle der Unergiebigkeit der Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung subsidiär maßgebliche Tatbestandselement des Ertragsstrebens des Vermieters nur insoweit maßgebend sein kann, als es durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, hat seinen Grund im Erfordernis der Objektivierbarkeit auch subjektiv geprägter, weil im inneren Willens- und Vorstellungsbereich der betroffenen Person gelegener Tatbestandselemente. Auf Dauer gerichtetes Ertragsstreben aber setzt ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zwangsläufig voraus (vgl. hierzu VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Als Einkunftsquelle ist die Vermietung anzusehen, wenn sie geeignet ist, in vertretbarer Zeit einen Erfolg zu erbringen. Unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verlust entstehen lassen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen (subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Vermieters nach einem solchen Erfolg) ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften iSd EStG.

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des EStG zuordnen zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. nochmals VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Die in § 2 Abs. 4 bzw. 3 LVO 1993 genannten Zeiträume („überschaubarer Zeitraum“, „üblicher Kalkulationszeitraum“) entsprechen diesen Anforderungen.

Von Liebhaberei ist nur dann auszugehen, wenn eine Betätigung über einen längeren Zeitraum einen Gesamtverlust aufweist. Zwar sind auch negative Betriebsergebnisse im Gesamtbetrag der Einkünfte zu erfassen und im Rahmen des Verlustausgleichs mit positiven Ergebnissen zu saldieren. Von einer Einkunftsquelle ist aber nur dann auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrages vorliegt. Andernfalls sind Verluste aus solchen Betätigungen ertragsteuerlich unbeachtlich, damit zusammenhängende Ausgaben nach § 20 Abs. 2 nicht abzugsfähig (Jakom/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz 220).

Anhand der vorliegenden Prognoserechnungen und unter Berücksichtigung der nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO maßgeblichen Bewirtschaftungskriterien ist daher zu prüfen, ob die gegenständliche Betätigung durch die Absicht veranlasst war, hieraus binnen 20 Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen, wobei das Schwergewicht dieser Kriterienprüfung auf der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung liegt, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Ob hingegen die Betätigung darauf angelegt war, binnen 25 oder mehr Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen, bleibt mangels Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung in ihrer Fassung des BGBl. II 1997/358 und im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH ohne Bedeutung.

Im gegenständlichen Fall wurde die zu beurteilende Vermietungstätigkeit 1999 durch den Entschluss des Bw, die Praxisräumlichkeiten nicht mehr weiter zu vermieten, beendet. Es liegt somit ein „abgeschlossener Betätigungszeitraum“ vor. Diese Beendigung hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgelaufenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen (Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar, §2 Tz 457).

Der Bw hat ab dem Jahr 1986 (Beendigung seiner Tätigkeit als praktischer Arzt) an seine Nachfolgerin (bis einschließlich 1997) und ab Dezember 1997 an die C- GmbH vermietet. In dieser Zeit wurde ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 34.322,00 S erzielt.

Der Werbungskostenüberschuss 1986 in Höhe von 111.736,00 S ist dadurch zu erklären, dass zu Beginn der Vermietung umfangreiche Adaptierungsmaßnahmen durchgeführt wurden, um das Objekt vermietbar zu machen. 1998 trat bedingt durch das Verschwinden des Mieters, ohne eine Zahlung geleistet zu haben, ein Totalmietausfall ein, sodass sich der Werbungskostenüberschuss auf 117.454,50 S belief. Mit Ausnahme dieser beiden Jahre gab es in den Jahren 1987 bis einschließlich 1997 lediglich drei Jahre (1987, 1991, 1994) mit einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von insgesamt 78.468,00 S und acht Jahre mit einem Einnahmenüberschuss von insgesamt 263.334,00 S.

Während der gesamten Vermietungstätigkeit sind keine Fremdkapitalzinsen angefallen. An Ausgaben fielen lediglich Betriebskosten, Beratungs- und sonstige Kosten (anteilige Kosten Telefon etc.) an.

An Steuerberatungskosten sind in den Jahren 1986 bis 1998 insgesamt 91.783,00 S enthalten, wobei 13.290,00 S das Jahr 1985 betreffen und weitere 23.615,00 S auf die anderen Einkunftsarten des Bw entfallen, sodass sich folgendes Bild der Vermietungseinkünfte ergibt:

Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 1986-1998	-34.322,00 S
Steuerberatung 1995	13.290,00 S
30 % der Beratungskosten bis einschließl. 1998 von 78.717,00 S	<u>23.615,00 S</u>
<b>Gesamteinnahmenüberschuss 1986-1998</b>	<b>2.583,00 S</b>



Obige Berechnung zeigt, dass die objektive Möglichkeit, aus der Vermietung der Ordination einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, gegeben war.

Ursprünglich wollte der Bw nach Auslaufen des Mietvertrages mit seiner Nachfolgerin 1997 die Räumlichkeiten neuerlich vermieten. Der am 23. September 1997 mit der C- GmbH abgeschlossene Mietvertrag beweist dies. Dass die Mieterin einseitig aus dem Mietvertrag ausgestiegen ist, was für 1998 einen gesamten Mietausfall zur Folge hatte, war für den Bw nicht vorhersehbar.

Als diverse Bemühungen, neue Mieter zu finden – diese Bemühungen sind den vorgelegten Schriftstücken zu entnehmen – scheiterten, fasste der Bw 1999 den Entschluss, die Ordinationsräumlichkeiten nicht mehr weiter zu vermieten. Erst dann wurden die verwertbaren Einrichtungsgegenstände veräußert.

Aus dieser Vorgangsweise ist ersichtlich, dass der Bw die Einkunftsquelle erst 1999 aufgegeben und bis dahin seine Vermietungsabsicht noch bestanden hat. Dies wird durch die noch im ersten Quartal 1999 geführten Verhandlungen dokumentiert.

Dem Bw ist es – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – jedenfalls gelungen, die objektive Möglichkeit, einen Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren zu erzielen, sowie seine subjektive Gewinnerzielungsabsicht darzutun.

Die zu beurteilende Tätigkeit wurde in einer Art betrieben, die von vornherein auf Dauer gesehen einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Es liegt daher ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls eine Einkunftsquelle vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. Juli 2011