



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., vom 13. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 9. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Kufstein Schwaz erließ am 9.6.2009 Bescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2006, mit denen die bisher vorläufig erlassenen ESt- Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt wurden (Wertung der Vermietung einer Eigentumswohnung als Einkunftsquelle). Hinsichtlich des Jahres 2007 wurde mit gleichem Ausfertigungsdatum ein ESt- Erstbescheid erlassen (Behandlung der Wohnungsvermietung ebenfalls als Einkunftsquelle). Das Finanzamt begründete die Bescheide wie folgt:

"Betätigungen gem. § 1 Abs.2 Liebhabereiverordnung, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lassen, stellen keine einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar.

Der Liebhabereibetrachtung sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Bei objektiv nicht ertragsfähigen Betätigungen führt eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zur Liebhaberei im Zeitraum vor der Änderung.

In den Jahren 1993 - 2008 wurde in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung in X-Ort insgesamt ein Werbungskostenüberschuss von (gerundet) € 9.000,- erzielt.

Nach Beendigung der Dauervermietung im Jahr 1997 und dem gescheiterten Verkauf wurden erst wieder ab Dezember 1998 Einnahmen aufgrund einer kurzfristigen Vermietung an

Feriengäste (Ferienwohnung) erzielt.

Ab 2001 wurde neuerlich auf eine Dauervermietung umgestellt. Im Jahr 2007 wurde die Vermietung eingestellt und die Wohnung nach diversen Reparaturarbeiten im Februar 2009 verkauft.

Im gegenständlichen Fall ergeben sich aufgrund der Änderung der Bewirtschaftung in der Zeit ab 1997 zumindest drei "Betätigungszeiträume":

- a) bis 1997: insgesamt ein negativer Gesamtüberschuss (Liebhaberei);
- b) 1998-2000: insgesamt ein negativer Gesamtüberschuss (Liebhaberei);
- c) 2001-2007: insgesamt ein positiver Gesamtüberschuss (Einkunftsquelle);

Entsprechend obiger Ausführungen konnte der erklärte Werbungskostenüberschuss in den Jahren 1999 und 2000 nicht anerkannt werden (bis 1998 wegen Verjährung keine Änderung). Der erklärte Werbungskostenüberschuss 2008 wurde nicht anerkannt, da die Vermietung bereits 2007 beendet wurde und die geltend gemachten Instandsetzungsarbeiten mit dem Verkauf zusammenhängen."

Gegen die vorhin angeführten Bescheide erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung und beantragte sinngemäß für die Jahre 2001 bis 2007 die aus der Vermietung der streitgegenständlichen Wohnung erzielten Ergebnisse bei der ESt- Veranlagung außer Ansatz zu lassen. Begründend brachte der Bw. vor:

"Die Berufung richtet sich gegen die Annahme der Änderung der Bewirtschaftung i. S der Liebhaberei-VO im Jahr 1998 einerseits und im Jahr 2001 andererseits bzw. daraus folgend gegen die Annahme, es gäbe in der Zeit ab 1997 zumindest drei verschiedene "Betätigungszeiträume".

Begründung:

Die Finanzbehörde sieht im Wechsel der Vermietungsform im Jahr 1998 von der Dauervermietung auf eine Vermietung als Ferienwohnung eine Änderung der Bewirtschaftung i.S. des § 2 Abs. 4 LVO. Diese von der Finanzbehörde unterstellte Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 1998 ist nicht gegeben.

Zum Sachverhalt:

Im Jahr 1997 kündigte der bisherige Mieter, ein Nachmieter konnte längere Zeit nicht gefunden werden. Mein Mandant versuchte daher in weiterer Folge, die gegenständliche Wohnung als Ferienwohnung an wechselnde Mieter zu vermieten. Diese Form erwies sich als schwieriger bzw. die Betreuung von Münster aus als für die Fam. Z. wesentlich arbeitsaufwendiger. Außerdem erwies sich der Werbungskostenüberschuss durch erforderliche Adaptierungen als noch größer.

Ab 2001 konnte wieder ein Dauermieter gefunden werden.

Rechtliche Würdigung:

Die Liebhaberei-VO regelt im § 2 Abs. 4:

Bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Ich verweise auf Doralt/Renner, EStG⁸ (1.1.2004), LVO § 2 RZ 475:

"Als Änderung der Bewirtschaftung ist nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements (VwGH 31.1.2001, 95/13/0032, 0033, 2000, 223) zu verstehen. Eine solche Änderung liegt dann vor, wenn ein Wandel in eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO stattfindet oder zwar weiterhin eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO vorliegt, nunmehr aber Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, dh die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird."

Im konkreten Fall erfolgte mit der interimistischen Vermietung als Ferienwohnung in den Jahren 1998 bis 2000 keine grundlegende Änderung i.S. der beiden vorangeführten Kriterien. Zudem nahm auch die Finanzbehörde keine Änderung vor; sie beurteilte (mE zu Recht) sowohl die Periode bis 1997 als auch die anschließende Periode ab 1998 als Liebhaberei.

Auch mit der Weitervermietung an einen Dauermieter ab dem Jahr 2001 ist keinerlei Änderung der Bewirtschaftung gegeben.

Daraus ergibt sich folgende Schlussfolgerung:

Die drei Betätigungszeiträume - wie in der ergänzenden Bescheidbegründung angeführt - sind nicht gegeben. Es ist vielmehr so, dass im gesamten Zeitraum, beginnend mit 1998 bis zum Zeitpunkt des Verkaufes des Mietobjektes im Jahr 2008, durchgehend eine Betätigung gem. § 1 Abs 2 LVO ohne Aussicht auf einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und damit Liebhaberei vorliegt."

Das Finanzamt erließ am 15.10.2009 eine abweisliche Berufungsentscheidung, wobei nach der Zusammenfassung des Berufungsvorbringens begründend ausgeführt wurde:

"Für die Jahre 1999 und 2000 wurden am 09.06.2009 Erstbescheide mit endgültiger Festsetzung, für die Jahre 2001 bis 2006 mit gleichem Datum Endgültigkeitserklärungen der vorläufigen Festsetzung und für die Jahre 2007 und 2008, ebenfalls datiert mit 09.06.2009, der Erstbescheid durch die Abgabenbehörde erlassen. Bei den Jahren 1999 und 2000 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht angesetzt. Die Jahre 2001 bis 2007 wurden erklärungsgemäß veranlagt bzw. endgültig erklärt. Im Jahr 2008 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wiederum nicht angesetzt. In der ebenfalls mit 09.06.2009 ergangenen gesonderten Bescheidbegründung für die Jahre 1999 bis 2008 wurde ausgeführt, dass Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lassen, keine einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellen. Der Liebhabereibetrachtung sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Bei objektiv nicht ertragsfähigen Betätigungen führt eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zur Liebhaberei im Zeitraum vor der Änderung.

In den Jahren 1993 bis 2008 wurde in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung in X-Ort insgesamt ein Werbungskostenüberschuss von gerundet € 9.000.- erzielt. Nach Beendigung der Dauervermietung im Jahr 1997 und dem gescheiterten Verkauf wurden erst wieder ab Dezember 1998 Einnahmen aufgrund einer kurzfristigen Vermietung an Feriengäste (Ferienwohnung) erzielt. Ab 2001 wurde neuerlich auf eine Dauervermietung umgestellt. Im Jahr 2007 wurde die Vermietung eingestellt und die Wohnung nach diversen Reparaturarbeiten im Februar 2009 verkauft.

Im gegenständlichen Fall ergeben sich aufgrund der Änderung der Bewirtschaftung in der Zeit ab 1997 zumindest drei "Betätigungszeiträume":

- a) bis 1997: insgesamt ein negativer Gesamtüberschuss (Liebhaberei);
- b) 1998-2000: insgesamt ein negativer Gesamtüberschuss (Liebhaberei);
- c) 2001-2007: insgesamt ein positiver Gesamtüberschuss (Einkunftsquelle);

Entsprechend obiger Ausführungen konnte der erklärte Werbungskostenüberschuss in den Jahren 1999 und 2000 nicht anerkannt werden (bis 1998 wegen Verjährung keine Änderung). Der erklärte Werbungskostenüberschuss 2008 wurde nicht anerkannt, da die Vermietung

bereits 2007 beendet wurde und die geltend gemachten Instandsetzungsarbeiten mit dem Verkauf zusammenhängen.

Berufung wurde gegen die Jahre 2001 bis 2007, also gegen die Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle, erhoben.

Bei der gegenständlichen Vermietung handelt es sich um die Vermietung einer einzelnen Wohnung, nämlich der Wohnung Top 1, im Haus X-Ort xxx, Y-Gemeinde.

Bis 1997 wurde die gegenständliche Wohnung mittels Dauervermietung bewirtschaftet, in den Jahren 1998 bis 2000 im Rahmen einer kurzfristigen Vermietung an Feriengäste als Ferienwohnung. Ab dem Jahr 2001 wurde die betreffende Wohnung wieder als Dauervermietung betrieben. Die Vermietung wurde mit Ende des Jahre 2007 beendet.

Bei der gegenständlichen Vermietung handelt es sich unbestritten um eine sogenannte "kleine Vermietung", bei der beim Anfallen von Verlusten von Liebhaberei auszugehen ist.

Strittig und mit Berufung bekämpft ist, ob die Änderung der Vermietung von Individualvermietung (an Feriengäste als Ferienwohnung) auf Dauervermietung eine Änderung der Art der Bewirtschaftung bedeutet.

Laut § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führt, dass ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 [LVO] stattfindet oder nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.

Ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, also in eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle, hat nicht stattgefunden.

Zur objektiven Ertragsfähigkeit führt beispielsweise der Übergang von der Eigenbewirtschaftung zur Verpachtung, eine Änderung der Finanzierung oder die Wandlung von einer fallweisen Vermietung zur ganzjährigen Dauervermietung (siehe Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 2, Rz 262). Auch laut Rauscher/Grübler (Steuerliche Liebhaberei², 2007, Rz 295) sind Maßnahmen, welche bei der "kleinen Vermietung" zur Änderung der Art der Bewirtschaftung führen können, insbesondere die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, die wesentliche Erhöhung von Mietzinsen, die Durchführung baulicher Maßnahmen bzw. die Sanierung, der Übergang von saisonabhängiger zur ganzjährigen Vermietung, der Übergang von Fremdenzimmervermietung (Individualvermietung) zur Dauervermietung oder der Wegfall eines Fruchtgenussrechtes.

Bei einer Individualvermietung als Ferienwohnung muss die Ferienwohnung beworben werden, man hat das große Risiko von Leerstehzeiten insbesondere von saisonal bedingten, weiters muss man bei der Individualvermietung diverse höhere Verwaltungs- und Betreuungsaufwendungen wie z.B. Reinigung, Bereitstellen von Handtüchern, Kissen, Decken, Staubsauger, Fernseher, Vorhänge, Lampen (siehe z.B. im gegenständlichen Fall Auflistung der geringwertigen Wirtschaftsgüter 1999 und 2000 im Akt) in Kauf nehmen. Die Individualvermietung in einem Tourismusgebiet ist auch durch die Wetterlage entsprechend anfällig auf Mietausfälle.

Der Bw. gibt selbst in der Berufung an, dass die Form der Vermietung der gegenständlichen Wohnung als Ferienwohnung an wechselnde Mieter sich als schwierig erwies und die Betreuung vom Wohnsitz des Berufungswerbers aus wesentlich arbeitsaufwendiger gewesen sei. Auch habe sich der Werbungskostenüberschuss durch erforderliche Adaptierungen als noch größer erwiesen.

Im Gegensatz dazu hat man bei einer Dauervermietung für die Laufzeit des Mietvertrages ein nur geringes Mietausfallrisiko. Der Verwaltungsaufwand beschränkt sich im Prinzip auf die

Kontrolle der Mieteingänge. Die Bereitstellung von z.B. Bettzeug, Handtüchern, Staubsauger entfällt.

Für das Finanzamt Kufstein Schwaz stellt somit die Umstellung von einer Individualvermietung als Ferienwohnung auf eine Dauervermietung zweifelsfrei eine Änderung der Bewirtschaftung dar.

Eine Änderung in der Bewirtschaftung rechtfertigt es, die Frage nach der Ertragsfähigkeit von Mietobjekten ab dieser Änderung neu zu untersuchen, wobei eine frühere Verlustperiode eben nichts über die Ertragsfähigkeit ab Änderung in der Bewirtschaftung aussagt (VwGH vom 21.12.1989, 89/14/0018).

Die Vermietung der gegenständlichen Wohnung vor 2001 wurde von der Abgabenbehörde als Liebhaberei angesehen und vom Bw. auch nicht bekämpft. Da nach Ansicht der Abgabenbehörde mit Beginn der Dauervermietung im Jahr 2001 eine Änderung der Art der Bewirtschaftung zu erblicken ist, muss die Ertragsfähigkeit der Vermietung ab 2001 neu untersucht werden. Durch den aufgrund persönlicher Motive Verkauf der betreffenden Wohnung ist die Ertragsfähigkeit für den abgeschlossenen Zeitraum 2001 bis 2007 zu beurteilen. In diesem Zeitraum wurde insgesamt ein Gewinn in Höhe von gerundet € 8.360 erwirtschaftet.

Somit erweist sich die gegenständliche Vermietung für den Zeitraum 2001 bis 2007 als objektiv ertragsfähig und damit als Einkunftsquelle. Die Berufung war deshalb als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben vom 2.11.2009 beantragte der Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Im Vorlageantrag wird das bisherige Vorbringen wie folgt ergänzt:

"In den Jahren 1998 bis 2000 wurde die Wohneinheit interimistisch als Ferienwohnung an wechselnde Mieter vermietet. Diese Maßnahme ergab sich als Versuch meines Mandanten, die Wohneinheit bestmöglich zu nutzen. In der Folge stellte sich einerseits heraus, dass diese Form ebenfalls nicht positiv zu führen ist und andererseits fand sich wieder ein Mieter, mit dem die Dauervermietung fortgesetzt werden konnte.

Wie bereits ausgeführt, kann diese Zwischenlösung Ferienwohnung keinesfalls zu einer Änderung der Bewirtschaftung i.S. der LVD führen - weder bei deren Beginn noch bei deren Beendigung. Anlässlich der Rückkehr zur Dauervermietung erfolgte weder ein Wandel in eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO noch irgendeine "Gestaltung zur objektiven Ertragsfähigkeit" (vgl. Zitat aus Doralt/Renner, EStG⁸ in meiner Berufung zur Definition der Änderung der Bewirtschaftung). Es erfolgte weder eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital noch eine wesentliche Erhöhung des Mietzinses. Die Vermietung erfolgte in der Art und Weise wie bereits in den Jahren bis 1997. Die teilweise positiven Ergebnisse ab 2001 ergeben sich durch die zwischenzeitig erfolgten Zinsreduktionen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Liebhaberei ist u.a. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt.

Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange

anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 (u.a. Vermietung von Eigentumswohnungen) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (§ 2 Abs. 4 LVO).

Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen (§ 3 Abs. 2 LVO).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist von beiden Verfahrensparteien unbestritten, dass die streitgegenständliche Vermietung der Eigentumswohnung eine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 2 Z. 3 LVO darstellt und dass bis einschließlich 2000 jedenfalls von Liebhaberei auszugehen ist. Strittig ist allerdings, ob 2001 eine sog. Änderung der Bewirtschaftung stattgefunden hat und ob für die verfahrensgegenständlichen Jahre eine Einkunftsquelle anzunehmen ist.

Die Abgänge bzw. Überschüsse im Zeitraum 1993 bis 2007 stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Überschuss/Abgang
1993	3.655,83	7.094,42	-3.438,59
1994	5.223,76	5.269,99	-46,23
1995	4.215,06	4.544,76	-329,70
1996	4.226,29	4.559,28	-332,99
1997	640,15	3.352,98	-2.712,83
1998	0	3.578,61	-3.578,61
1999	2.013,92	3.754,97	-1.741,05
2000	3.135,78	5.277,32	-2.141,54
2001	4.075,00	3.010,76	+1.064,24
2002	4.090,32	2.657,99	+1.432,33
2003	4.735,93	2.530,11	+2.205,82
2004	4.363,61	2.112,32	+2.251,29
2005	4.284,71	3.123,22	+1.161,49

2006	5.092,30	6.643,68	-1.551,38
2007	4.473,36	2.678,46	+1.795,30
alle Beträge in €			

Die obige Aufstellung zeigt, dass bis einschl. 2000 durchgehend Verluste erzielt wurden (in Summe € 14.321,54). Ab dem Jahr 2001 bis einschl. 2007 trat hingegen eine deutliche Verbesserung des wirtschaftlichen Ergebnisses ein und es wurden – abgesehen vom Jahr 2006 – durchgehend Überschüsse erwirtschaftet (in Summe € 8.359,09), wobei hinsichtlich des Jahres 2006 anzumerken ist, dass der Verlust darauf zurückzuführen ist, dass Erhaltungskosten in Höhe von € 2.482,00 angefallen sind. Die deutliche Verbesserung des wirtschaftlichen Ergebnisses ist nach Auffassung der Berufungsbehörde zu einem wesentlichen Teil darauf zurückzuführen, dass im Jahr 2001 von der Vermietung als Ferienwohnung (mit unregelmäßigen Belegungszeiträumen) auf eine durchgehende Vermietung umgestellt wurde. Für diese Sichtweise spricht auch eindeutig die Einnahmenstruktur, zumal im Zeitraum der Vermietung als Ferienwohnung nur durchschnittlich € 1.717 und im Zeitraum 2001 bis 2007 (Dauervermietung) hingegen durchschnittliche Einnahmen in Höhe von € 4.445 erzielt wurden.

Die Erweiterung einer saisonalen Vermietungstätigkeit auf eine ganzjährige Vermietung stellt einen typischen Anwendungsfall einer Änderung der Bewirtschaftung dar, die für den Zeitraum ab der Änderung eine abgesonderte Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft notwendig macht (siehe hiezu z.B. Doralt/Renner, EStG¹⁴, LVO § 2 Tz 481; Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 2 Rz 262; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 295; VwGH 20.11.1996, 94/15/0125).

Die gemeinsame Betrachtung von Zeiträumen vor und nach einer Änderung der Bewirtschaftungsart ist unzulässig (Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, 48. Lieferung, § 2 Anhang II – Liebhaberei- ABC, Tz 9 mwN). Für den berufsgegenständlichen Fall bedeutet dies, dass bei der Beurteilung der Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der Zeitraum ab 2001 gesondert (von den Vorjahren unabhängig) zu betrachten ist.

Die in der obigen Tabelle dargestellten Ergebnisse sprechen eindeutig dafür, dass ab 2001 (nach dem Wechsel von der Vermietung an Feriengäste auf eine Dauervermietung) von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, wobei sich auch keinerlei Anhaltspunkte ergeben, die auf eine Verschlechterung der Erfolgsaussichten der Vermietung in den Folgejahren schließen lassen. Die im Streitzeitraum aus der Vermietung erzielten Ergebnisse sind daher anzusetzen.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wurde (FAX vom 1.10.2013), konnte eine Verhandlung unterbleiben.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. Dezember 2013