

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 28. Mai 2004 gegen die Bescheide des FA vom 26. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	2000 (ATS)	2000 (EUR)	2001 (ATS)	2001 (EUR)
Einkommen	1.942.000,00	141.130,64	1.127.200,00	81.916,82
Einkommensteuer	864.002,14	62.789,48	445.391,56	32.367,87
anrechenbare Lohnsteuer	827.768,04	60.156,26	382.995,06	27.833,35

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat mit Kaufvertrag vom 20. März 2000 eine Liegenschaft auf welchem das Haus N errichtet ist, gekauft.

Mit Datum 24. Mai 2000 wurde über gegenständliches Haus ein Mietvertrag abgeschlossen. Die Bw. vermiete das in ihrem im Alleineigentum stehende Haus N , bestehend aus EG mit Küche, Windfang, Vorraum, WC, Wohnzimmer, Obergeschoß mit 3 Zimmern, Balkon, Kellergeschoß mit einer Nutzfläche von 109 m² plus Garten im Ausmaß von etwa 100 m² ausschließlich zu Wohnzwecken.

Unter Punkt II des Mietvertrages wurde festgehalten, dass das Mietverhältnis am 1. Juni 2000 beginne und auf die Dauer von 2 Jahren abgeschlossen werde und daher am 31. Mai 2002, ohne dass es einer Kündigung bedarf, ende.

Unter Punkt III wurde festgehalten, dass die Vermieterin berechtigt sei, das Mietverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aufzulösen, wenn einer der in § 1118 ABGB aufgezählten Gründe (Nichtbezahlung der Miete, nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes) vorliege.

Weiters würden der Verkauf des Hauses und der dringende Eigenbedarf der Vermieterin für sich bzw. ihre Tochter Melanie ebenfalls wichtige Auflösungsgründe im Sinne des § 1118 des ABGB darstellen. Gleichzeitig würden diese beiden Gründe einen vereinbarten Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG darstellen.

Die monatliche Nettomiete würde 10.808,00 ATS betragen (Punkt IV); die monatliche Akontozahlung für die Betriebskosten würde derzeit 1.100,15 ATS betragen (Punkt VI).

In der am 22. Juni 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2000 wurde ein Verlust aus dieser Vermietungstätigkeit in Höhe von 32.548,33 ATS angeführt. Dieser wurde wie folgt ermittelt:

Mieterträge 10%	83.427,26
Planmäßige Abschreibungen	- 45.712,30
Grundsteuer	- 875,50
Übrige (Versicherung, Gebühren, ...)	- 19.909,66
Zinsaufwand	- 49.478,13

Mittels Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10. Jänner 2002 wurde diese Erklärung zunächst gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erklärungsgemäß veranlagt.

In der am 16. Dezember 2002 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 wurde das Ergebnis dieser Vermietungstätigkeit mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 6.450,01 ATS ermittelt.

Mieterträge 10%	143.018,16
Planmäßige Abschreibungen	- 46.974,00

Grundsteuer	- 1.645,00
Übrige (Versicherung, Gebühren, ...)	- 17.998,27
Zinsaufwand	- 69.950,88

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Februar 2003 wurde auch diese Erklärung zunächst vorläufig gem. § 200 Abs. 1 BAO erklärungsgemäß veranlagt.

Nach einem Ersuchen um Ergänzung seitens des zuständigen Finanzamtes vom 3. März 2004 gab die Bw. bekannt, dass die Vermietung des Hauses N im Jahr 2001 beendet worden sei. Das Objekt sei ab 2002 der eigene Hauptwohnsitz der Bw..

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 26. März 2004 wurden die Jahre 2000 und 2001 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig veranlagt.

Die erklärten Ergebnisse aus der Vermietung oben genannten Gebäudes wurden diesmal nicht berücksichtigt. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde angeführt, dass die Erledigung aus folgenden Gründen von den Erklärungen abweiche:

Wenn der Steuerpflichtige eine Vermietung vorzeitig beende, dann hätte er den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hätte (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012).

Im gegenständlichen Fall sei die Vermietung von vornherein auf einen Zeitraum von 2 Jahren begrenzt gewesen und dieser Zeitraum sei tatsächlich noch unterschritten worden. Da das Mietobjekt in weiterer Folge als eigener Wohnsitz genutzt worden sei und noch genutzt werde, sei davon auszugehen, dass diese Vorgangsweise von vornherein geplant gewesen sei und daher die Beendigung der Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten auf rein persönlichen Gründen beruht hätte. Die Vermietung dieses Objektes sei daher nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen und der daraus erzielte Gesamtwerbungskostenüberschuss steuerlich nicht zu berücksichtigen gewesen.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist wurde mit Datum 27. Mai 2004 Berufung gegen die (endgültigen) Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 erhoben.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Bewirtschaftung des Wohnhauses N als Mietobjekt auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Bei Einhaltung dieses Planes wäre innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt worden. Die vorzeitige Beendigung des Mietvertrages im Oktober 2001 und die weitere Verwendung der Liegenschaft als privater Wohnsitz der Bw. sei ursprünglich weder geplant noch vorhersehbar gewesen.

Aufgrund der Trennung von ihrem Lebensgefährten, Herrn H, hätte die Bw. auch die bis dahin von der HKEG (FN xxx) angemietete Wohnung aufgegeben. Sie hätte infolge der

persönlichen Trennung von ihrem Lebensgefährten auch die geschäftliche Verbindung mit ihm bzw. seinem Unternehmen vollständig aufgelöst.

Deshalb hätte für die Bw. die Notwendigkeit bestanden, das zur langfristigen Verwendung als Mietobjekt vorgesehene Wohnhaus N – entgegen ihren ursprünglichen Absichten – für ihre eigenen Wohnbedürfnisse zu verwenden. Diese Entwicklung der Umstände sei jedenfalls im Zeitpunkt der Aufnahme der Vermietungstätigkeit nicht vorhersehbar gewesen.

Bei planmäßiger Vermietung wäre jedenfalls ein positives Gesamtergebnis erzielbar gewesen. Im Einklang mit der herrschenden Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.4.42000, 99/15/0012) seien Unwägbarkeiten, die zu einer Beendigung der Vermietung vor Realisierung eines Gesamtüberschusses führen, für die Annahme einer Einkunftsquelle nicht schädlich, auch wenn die Motive der Beendigung in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zu finden seien, sofern vom Steuerpflichtigen eine vorzeitige Einstellung der Betätigung nicht von vornherein geplant gewesen sei.

Da in der gegenständlichen Causa eine vorzeitige Beendigung der Vermietung nicht von vornherein beabsichtigt gewesen sei, sondern sich durch die Auflösung der Lebensgemeinschaft zwangsläufig ergeben hätte, sei die Vermietung der Liegenschaft N trotz Vorliegens eines Werbungskostenüberschusses als Einkunftsquelle zu beurteilen und steuerlich zu berücksichtigen.

Zum Nachweis dieser Darstellung werde eine Abschrift eines E-Mails, welches iZm der Trennung im September 2001 von der Bw. verfasst worden sei, übermittelt. Weiters der Abtretungsvertrag, nach welchem die Bw. als Gesellschafterin der H-KEG ausgeschieden sei. Darüber hinaus werde ersucht Herrn H als Zeugen ein zu vernehmen.

E-Mail vom 7. Oktober 2001 (wörtlich):

“Nachdem wir vereinbart haben, auseinander zu gehen, möchte ich dir bekannt geben, dass ich aus der KEG ausscheiden möchte per sofortiger Wirkung. Ich bleibe noch so lange im Haus wohnen, bis mein Reihenhaus in der N-Straße bezugsfertig ist. Wann der Termin ist, kann ich dir erst im Verlauf der Umbauarbeiten sagen. Selbstverständlich wird auch das Büro meiner Firma übersiedeln. Geeignete Räumlichkeiten suche ich bereits.“

Mit Datum 3. September 2004 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Vorhalt seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Bw. ersucht eine Prognoserechnung für das streitgegenständliche Objekt vorzulegen. Weiters um Unterlagen im Zusammenhang mit der Auflösung des Mietverhältnisses im Oktober 2001.

Hätte ein Naheverhältnis zu den ehemaligen Mieter bestanden?

Im Antwortschreiben vom 16. August 2005 wurde angegeben, dass die Vermietung des Reihenhauses seit Anschaffung im April 2000 geplant gewesen sei. Unmittelbar nach der

Anschaffung sei ein Makler (J Immobilien) mit der Suche eines Mieters beauftragt worden und – nach Abschluss kleinerer Renovierungsarbeiten – bereits ab 1. Juli 2000 sei das Reihenhaus vermietet worden.

Die Rentabilität bzw. die Eigenschaft einer Einkunftsquelle sei mit dem damaligen Steuerberater ausführlichst besprochen worden.

Die Anschaffungskosten incl. Nebenkosten der Liegenschaft hätten 2.995.000,00 ATS betragen. Die Finanzierung in der Höhe von 970.000,00 ATS sei durch ein frei verfügbares Sparbuch erfolgt, der Rest in der Höhe von 2.025.000,00 ATS durch einen Überziehungsrahmen bei der Hypo OÖ., dessen Rückführung im "Ermessen" der Bw. gestanden sei. Durch die sehr guten Aktiveinkünfte der Bw. seien seitens der Hypo OÖ. keine fixen Darlehens- bzw. Rückzahlungsvereinbarungen verlangt worden. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass aus dieser Kreditaufnahme lt. Stand Ende Juli 2005 nur mehr ein Betrag von rund 9.000,00 € aushafte.

Auf Basis der Ausgangssituation im Zeitpunkt der Anschaffung sei eine Prognoserechnung erstellt worden.

Demnach seien zwei Finanzierungsvarianten gerechnet worden, die beide positiv zu beurteilen gewesen seien:

- a) vorzeitige Tilgung der Fremdmittel durch die übrigen Aktiveinkünfte – so wie letztlich erfolgt - über max. 10 Jahre (Variante A);
- b) Tilgung der Fremdmittel ausschließlich durch Mieteinnahmen (Variante B).

Die Netto-Mieteinnahmen seien der Prognoserechnung (nur) mit 10.000,00 ATS/Monat zugrunde gelegt worden (tatsächlich seien sie bei über 10.800,00 ATS gelegen und lt. Makler wären 11.000,00 bis 11.500,00 ATS als realistisch anzunehmen gewesen).

In der Variante A würde sich bereits im 2. Jahr ein positiver Jahres- und Gesamtüberschuss ergeben, in der Variante B im 5. Jahr. Dass die Liegenschaft eine Einkunftsquelle darstelle, würde sich schon daraus erschließen, dass nur im ersten Vermietungsjahr 2000 ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in der Steuererklärung anzusetzen gewesen sei – und dies auch nur deshalb, weil die Vermietung erst ab Juni 2000 erfolgt sei (Ganzjahresabschreibung). Im zweiten Jahr (=ersten vollen Vermietungsjahr) sei bereits ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden.

Die Gründe für die Beendigung des Mietverhältnisses seien schon ausführlich dargelegt worden und hätte sich in der Trennung der Bw. im Jahr 2001 von ihrem damaligen Lebensgefährten begründet, da ein dringender persönlicher Wohnbedarf bestanden hätte. Nur aus diesem Grund sei der Mietvertrag – nicht zuletzt durch das Entgegenkommen des damaligen Mieters – mit Ende Oktober 2001 vorzeitig beendet worden. Die Beendigung wurde mündlich geschlossen, diesbezügliche Nachweise würde es daher keine geben.

Zu dem ehemaligen Mieter (genauer: Mietern, weil an ein unverheiratetes Paar vermietet) hätte kein persönliches oder verwandtschaftliches Naheverhältnis bestanden; die Mietpartei sei vom Makler, J Immobilien, vermittelt worden.

Seit Anfang Dezember 2001 – nach Abschluss der Umbau- und Adaptierungsarbeiten – werde das Reihenhaus ausschließlich von der Bw. und ihrer Tochter zu privaten Zwecken verwendet.

An eine Vermietung der Liegenschaft sei – so wie ursprünglich geplant – jedenfalls gedacht, sofern kein persönlicher Wohnbedarf mehr bestehe.

Diesem Schreiben wurden die bereits erwähnten Prognoserechnungen (Variante A und B) beigelegt. Die Darstellung erfolgte für die Jahre 2000 bis 2019.

Bei der Variante A hätte sich bereits im Jahr 2001 einen Gesamtüberschuss von 6.134,67 ATS ergeben. (bei ganzjähriger Vermietung bereits im ersten Jahr 2000).

Bei der Variante B wäre im Jahr 2004 ein Gesamtüberschuss von 441,76 ATS erreicht worden (ebenfalls bei ganzjähriger Vermietung bereits im ersten Jahr 2000).

Mit Datum 23. August 2005 wurde gegenständliche Vorhaltsbeantwortung dem zuständigen Finanzamt zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im folgenden Fall anzuwendende Liebhäbereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, unterscheidet drei Arten von Betätigungen:

- Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. LVO),
- Betätigungen mit Annahme von Liebhäberei (§ 1 Abs. 2 LVO),
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3 LVO).

Liebhäberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist unter anderem bei einer Betätigung anzunehmen, bei der Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, **Wirtschaftsgüter die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen**) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. ein Haus für einen Zeitraum von 1,5 Jahren vermietet. Somit hat die Bw. eine Tätigkeit ausgeübt, die unter die Liebhäbereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO fällt. Diese Liebhäbereivermutung kann aber ausgeschlossen werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus objektiver Sicht erwarten lässt.

Stellt die Steuerpflichtige jedoch tatsächlich eine ertragsfähige Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ein, obliegt es an ihr, 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 konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012 und VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 0178).

Nachdem im ersten Jahr der Vermietung (2000) ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 32.548,00 ATS und im zweiten (und letzten) Jahr ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 6.450,00 ATS erwirtschaftet wurde, ergibt sich also für den gesamten Vermietungszeitraum ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen. Eine Liebhabereibetrachtung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist also grundsätzlich anzustellen.

Aufgrund der bisher vorliegenden Daten ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausgeschlossen, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Einnahmenüberschuss zu erzielen gewesen wäre.

Es ist nunmehr eine Untersuchung dahingehend vorzunehmen ob der Verlust als Verlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes zu betrachten ist oder nicht.

Wesentlich für diese Beurteilung ist, ob die Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist oder ob sich die Beendigung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Wie bereits oben erwähnt handelt es sich bei der vorliegenden Vermietung um eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBI. Nr. 33/1993. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO, BGBI. Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997, liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Wie aus den vorgelegten Prognoserechnungen eindeutig hervorgeht, wäre jedenfalls innerhalb des von der Rechtsprechung geforderten Zeitraumes ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar gewesen.

Die Bw. hat die Vermietungstätigkeit aufgrund der Trennung von ihrem Lebenspartner beendet, da sie nunmehr diese Wohnung für eigene Wohnbedürfnisse benötigte.

Die Trennung von einem Lebenspartner ist sicherlich ein Bereich der sich nicht einplanen lässt und stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls eine Unwägbarkeit dar. Auch die bisherige Vorgehensweise lässt auf eine beabsichtigte ernsthafte, längerfristige

Vermietungstätigkeit schließen (Auftrag an Immobilienmakler für Vermietung, keine Nahebeziehung zum Mieter).

Die im Mietvertrag angeführte Befristung des Mietverhältnisses bis 31. Mai 2002 deutet noch nicht auf eine begrenzt geplante Vermietungstätigkeit hin. Derartige Befristungen finden sich in den meisten Mietverträgen. Sie dienen vor allem dazu, ungewollte Mietverhältnisse (z.B. lästige Mieter, o.ä.) beenden zu können. Die angeführte Befristung deutet aber noch nicht darauf hin, dass tatsächlich an ein Beenden der Vermietungstätigkeit zu diesem Zeitpunkt gedacht war.

Das Vorbringen der Bw., die Vermietung sei nie für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen, ist glaubwürdig.

Die Umstände die zur Beendigung der Vermietungstätigkeit führten – zum Großteil im privaten Bereich der Bw. gelegen – stellen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Unwägbarkeiten dar.

Der Eintritt von Unwägbarkeiten ändert nichts an der grundsätzlich vorliegenden Eignung einer Tätigkeit, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144). Der im vorliegenden Fall für die Bw. unvorhergesehen aufgetretene Gesamtverlust ändert somit nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 26. August 2005