



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 22. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 4. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 22. Juni 2007 die beiden baulich zu einer Wohnung verbundenen Eigentumswohnungen Top 16 und 17 samt dazugehörigen Kellerabteilen in Adr3, um einen Kaufpreis von € 196.000,00. Kaufgegenstand ist auch das in den Wohnungen verbliebene Inventar, nämlich u.a. eine Einbauküche inklusive Geräte, eingebaute Schränke. Der Erwerb dieser Wohnung erfolgte fremdfinanziert.

Ab 1. September 2007 (Mietvertrag vom 5. Oktober 2007) vermietete er diese Wohnung.

Im Streitjahr erzielte der Bw. neben nichtselbständigen Einkünften Verluste aus Vermietung und Verpachtung.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 4. Juni 2009 wurden die Einkünfte hinsichtlich der Vermietung einer Eigentumswohnung in Adr3, Top 16 und 17 nicht anerkannt.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind „oder“

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juni 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist.

Weiters ist anzuführen, dass es sich bei dem laut Mietvertrag vom 5.10.2007 vereinbarten Mietzins in Höhe von € 318,55 für das Mietobjekt in der adr3, mit einer Nutzfläche von 117,72 m² zuzüglich Loggia mit 15,28 m² sowie verglaster Loggia mit 6,99 m² keinesfalls um einen ortsüblichen Mietzins handeln kann.

Eine nachhaltige Änderung der Bewirtschaftung und eine damit verbundene Änderung der Einnahmensituation ist dem Finanzamt umgehend bekannt zu geben."

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 22. Juni 2009 brachte die steuerliche Vertreterin Folgendes vor:

„Wie Sie aus der beigelegten Prognoserechnung ersehen können, die bereits am 27.5.2009 an das Finanzamt übermittelt wurde, handelt es sich hierbei um eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiordnung. Es war von Beginn weg geplant, dass im 6. Jahr, nämlich im Jahr 2012 eine Sondertilgung über den gesamten verbleibenden Kredit erfolgen wird. Dadurch ergibt sich innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten absehbaren Zeitraums

ein positiver Gesamtüberschuss. Insoweit verweisen wir auf § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung, wonach bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vorliegt, 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Auch die Richtlinien zur Liebhabereiverordnung (LRL 1997) AÖF 1998/47 weisen in dieselbe Richtung. Punkt 17 führt im Beispiel 2 aus, dass die Tätigkeit einer Sondertilgung, um das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu gewährleisten, zulässig ist.

Unser Mandant Herr Bw. plant diese wie bereits erwähnt ab dem Jahr 2012, wodurch, wie Sie aus der Prognoserechnung ersehen können, eine Einkunftsquelle vorliegt. Sie weisen in Ihrer Begründung darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen hat, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt. Diese ist trotz des niedrigen Mietpreises, wie Sie der Prognoserechnung ersehen können, gegeben. Somit liegt eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung vor."

Prognoserechnung – Wgasse:

Jahre	Miete netto exkl. BK*	Betrieb- skosten	Zinsen	Abschrei- -bungen 1,5 %	Ergebnis	Kum. Ergebnis	Tilgungs- -anteil	Kredit Rest Sonder- tilgung
1-2007	0		-6.099	-2.687	-8.786	-8.786	6.109	217.827
2-2008	3.823		-6.449	-2.687	-5.313	-14.099	6.294	211.532
3-2009	3.899		-6.257	-2.687	-5.045	19.145	6.486	205.046
4-2010	3.977		-6.060	-2.687	-4.770	-23.915	6.683	198.363
5-2011	4.057		-5.857	-2.687	-4.487	-28.402	6.886	191.477
6-2012 Sonder- tilgung	4.138		-5.647	-2.687	-4.197	-32.599	7.096	184.381 -184.381

7-2013	4.220			-2.687	1.533	-31.066	7.312	
8-2014	4.305			-2.687	1.618	-29.448	7.534	
9-2015	4.391			-2.687	1.704	-27.744	7.763	
10-2016	4.479			-2.687	1.792	-25.953	7.999	
11-2017	4.568			-2.687	1.881	-24.072	8,243	
12-2018	4.660			-2.687	1.973	-22.099	8.493	
13-2019	4.753			-2.687	2.066	-20.033	8.752	
14-2020	4.848			-2.687	2.161	-17.873	9.018	
15-2021	4.945			-2.687	2.258	-15.615	9.292	
16-2022	5.044			-2.687	2.357	-13.258	9.575	
17-2023	5.145			-2.687	2.457	-10.801	9.866	
18-2024	5.248			-2.687	2.560	-8.240	10.166	
19-2025	5.353			-2.687	2.665	-5.575	10.475	
20-2026	5.460			-2.687	2.772	-2.803	10.794	
21-2027	5.569			-2.687	2.882	79	11.122	
22-2028	5.680			-2.687	2.993	3.072	11.461	
23-2029	5.794			-2.687	3.107	6.178	11.809	
24-2030	5.910			-2.687	3.222	9.401	12.168	
25-2031	6.028			-2.687	3.341	12.741	12.538	
*) Betriebskosten als Durchläufer/Miete mit 2 % valorisiert								

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 11. September 2009 führte das Finanzamt Folgendes aus:

„Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen werden.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 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 erwarten lässt. Als absehbarer Zeitraum gilt in diesem Zusammenhang ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Durch die Vermietung des Objektes in Adr3 top 16 und 17 wird von Beginn der Vermietung – ab 1.9.2007 – bis einschließlich 2026 ein Gesamtverlust in Höhe von 2.803,00 Euro laut Erklärung und vorgelegter Prognoserechnung erwirtschaftet.

Darüber hinaus ist die vorgelegte Zukunftsprognose insoweit nicht schlüssig, als neben Afa und Zinsen keine weiteren Werbungskosten für die laufende Verwaltung und Instandhaltung usw. und ein Mietausfallswagnis berücksichtigt wurden.

Aufgrund der vorliegenden Planungsrechnung handelt es sich daher bei der im Jahr 2007 begonnenen Vermietung der Wohnung in Adr3, auch wenn im 6. Jahr, nämlich 2012, eine Sondertilgung über den gesamten verbleibenden Kredit geplant ist – offensichtlich um eine Betätigung, die unter § 1 Abs. 2 LVO fällt."

Im mit Schreiben vom 12. Oktober 2009 übermittelten **Vorlageantrag** wird Folgendes entgegnet:

„... Aufgrund der uns am 16.9.2009 zugegangenen Bescheidbegründung kommentiert das Finanzamt A., dass es sich hier um eine Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung handelt. Treffend wird hier auf den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren, höchstens aber 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) Bezug genommen. Aufgrund unserer beigelegten Prognoserechnung wird bereits ab dem 21. Jahr ein positiver Gesamtüberschuss erzielt, sodass innerhalb der geforderten Frist von maximal 23 Jahren auf jeden Fall ein positives Gesamtergebnis zu erwarten sein wird.

Es wird in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführt, dass hier offensichtlich eine Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt. Von Liebhaberei kann hier sicherlich keine Rede sein, fällt nämlich der aktuelle Mieter weg, wird es aufgrund der besonderen Lage natürlich innerhalb kurzer Zeit möglich sein, das Objekt zu deutlich höheren Preisen zu vermieten. Insoweit wurde keine Prognoserechnung angestellt. Wir gehen jedoch davon aus, da es sich bei dem eingemieteten Ehepaar um Personen mit einem Lebensalter von über 70 Jahren handelt, dass dies innerhalb der nächsten 10 Jahren zutreffen wird. Unter diesen Voraussetzungen wird der positive Gesamtüberschuss deutlich früher zu erreichen sein. Kosten für die laufende Verwaltung und Instandhaltung sind bis zu einem allfälligen

Mieterwechsel mit € 0,00 anzusetzen und werden ab diesem Zeitpunkt auf alle Fälle mit höheren Mieteinnahmen kompensiert. Wir legen der Vollständigkeit halber noch einmal unsere Berufung bei und ersuchen um entsprechende Berücksichtigung der besonderen Umstände des Falles und um Stattgabe der Berufung vom 22.6.2009."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung als Einkunftsquelle eingestuft werden kann (nach Ansicht des Bw.) oder ob Liebhaberei (nach Ansicht des Finanzamtes) vorliegt, was anhand der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung BGBl Nr. 33/1993 zu prüfen ist.

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

§ 1 Abs. 2 LVO 1993 normiert:

"Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind "oder"

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten."

Nach § 2 Abs. 4 LVO 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. 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.

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder 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. Dieser Zeitraum stimmt überein mit dem vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0241, als absehbar erkannten Zeitraum und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Da bei der streitgegenständlichen Vermietungstätigkeit einer Eigentumswohnung Werbungskostenüberschüsse erzielt werden, ist prinzipiell von Liebhaberei auszugehen, was vom Steuerpflichtigen aber widerlegt werden kann. Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach der – vom VwGH-Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171, ausgehenden – ständigen Rechtsprechung ist bei der „kleinen Vermietung“ ein Zeitraum von 20 Jahren als überschaubar zu beurteilen.

Beginn des Prognosezeitraumes ist der Beginn der entgeltlichen Überlassung. Der Beobachtungszeitraum von 20 Jahren dauert von 1. September 2007 bis 31. August 2027.

Die Abgabenbehörde hat anhand der vom Vermieter abgegebenen Prognose (Prognoserechnung) zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², S 167). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (Verwaltungsgerichtshof 28.3.2000, 98/14/0217).

Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof u.a. an eine Prognoserechnung zu stellen:

- zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;
- Ansatz von Instandhaltungs-, Instandsetzungs- bzw. Reparaturaufwendungen (*„haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz“* – VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171);
- Ansatz der Afa ab Erwerb des Gebäudes;
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände;
- Mietausfallswagnis.

Die im Mai 2009 vorgelegte Prognoserechnung beinhaltet mit Ende des Jahres 2027 (das entspricht bereits dem 21. Jahr) einen geringfügigen Überschuss von € 79,00. Sie enthält aber keine Angaben – wie das Finanzamt richtig in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat – zu Aufwendungen für zukünftige Reparaturen (Instandhaltung) und

Sanierungsmaßnahmen. Derartige Aufwendungen wären aufgrund des doch sehr langen Prognosezeitraumes in eine realistische Prognoseberechnung sehr wohl mit einzubeziehen, sodass sie auf die Länge des absehbaren Zeitraumes zur Erzielung eines Totalüberschusses durchaus Einfluss haben könnten (vgl. VwGH vom 15. November 1994, 94/14/0083).

Der VwGH hat bereits des Öfteren zum Ausdruck gebracht, dass eine Prognose in Zweifel zu ziehen ist, wenn bei den prognostizierten Einnahmen ein gewisses Mietausfallsrisiko nicht berücksichtigt wurde oder Aufwendungen für Reparaturen bzw. Sanierungsmaßnahmen (vgl. VwGH v. 5. Mai 1992, 92/14/0006) nicht angesetzt wurden.

Bei den hier vorliegenden Zeiträumen ist das Anfallen von Kosten für Reparatur und Sanierung eine jedenfalls nicht zu vernachlässigende Größe. Dies auch dann, wenn bis jetzt offensichtlich noch keine derartigen Aufwendungen getätigt wurden. Vor allem bei zukünftigem Mieterwechsel ist die Wahrscheinlichkeit, dass derartige Arbeiten durchgeführt werden müssen, sehr realistisch. Darüberhinaus hat sich der Bw. nach § 4 des Mietvertrages verpflichtet, den Mietgegenstand auf eigene Kosten nach § 1096 ABGB in gutem Zustand zu erhalten und allenfalls notwendige Reparaturen des Mietgegenstandes und der darin befindlichen Geräte auf eigene Kosten durch konzessionierte Fachleute vornehmen zu lassen.

Unter Berücksichtigung all dieser Punkte erachtet es die Abgabenbehörde als ausreichend, die Beurteilung zu tragen, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen hinsichtlich der betreffenden Wohnung ein allfälliger Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar erscheint, so verlängert, dass er nicht mehr als absehbar im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1993 angesehen werden kann.

Auch hat der Bw. das bei der Vermietung nicht auszuschließende "allgemeine" Mietausfallsrisiko in seine Betrachtungen nicht einbezogen. Ohne auch die behauptete vorzeitige Tilgung des Kredites überprüft zu haben, spricht – unter Bedachtnahme auf die vorstehenden Ausführungen – ein Werbungskostenüberschuss von lediglich € 79,00 im Jahr 2027 nicht für die Einkunftsquelleneigenschaft. Auf der Behauptungsebene blieb auch das Vorbringen des Bw, im 6. Jahr (nämlich im Jahr 2012) eine Sondertilgung des Darlehens vorzunehmen, da es der Bw. unterlassen hat, sein Vorhaben nach außen zu konkretisieren und zu dokumentieren.

Da sohin im Entscheidungsfall die im § 1 Abs. 2 Z 3 LVO normierte Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte, ist das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen von Liebhaberei ausgegangen.

Wien, am 21. März 2011