



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RH, vertreten durch MGI-Linz Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Bürgerstraße 1/Ecke Landstraße 2, vom 14. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 12. November 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 - 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erwarb im Jahr 1998 in der X-Straße zwei Wohnungen, die noch im gleichen Jahr vermietet wurden.

In den am 12. November 2008 erlassenen Einkommensteuerbescheiden 1998 – 2006 wurde die Vermietung als Liebhaberei betrachtet und vom Finanzamt damit begründet, dass einerseits in den Jahren 1998 – 2006 ein Verlust in Höhe von 31.673,26 € erwirtschaftet worden sei und andererseits in absehbarer Zeit ein Gesamtgewinn nicht zu erwarten sei und auch die Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei.

Die nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachte Berufung richtete sich gegen die Qualifizierung der Vermietungseinkünfte als Liebhaberei. Begründend führte der Berufungswerber (Bw.) aus, dass in der adaptierten Vorscheurechnung ersichtlich sei, dass ab dem 19. Jahr ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung zu erwarten sei.

Die Adaptierung beinhalte Einnahmen für die Betriebskosten. Der Vermieter habe bisher auf eine Weiterverrechnung der Betriebskosten verzichtet, werde diese aber, bereits rückwirkend ab dem Kalenderjahr 2008, mit 50% der Betriebskostenausgaben, die von der Hausverwaltung vorgeschrieben werden würden, den Mietern weiterverrechnen. Aus den Überschussrechnungen für die Jahre 2007 und 2008 sei auch ersichtlich, dass es in diesen Jahren nur zu einer unwesentlichen Abweichung gegenüber der ursprünglichen Prognoserechnung komme. Selbst, wenn die Weiterverrechnung der Betriebskosten nicht erfolgen würde, sei spätestens ab dem 21. Jahr ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung zu erwarten.

In der Liebhabereiverordnung (LVO) werde ausgeführt, dass der Beobachtungszeitraum für die sogenannte keine Vermietung 20 Jahre betrage und dieser Zeitraum durch Bauphasen oder ähnliche Tätigkeiten auf maximal 23 Jahre ausgedehnt werden könne. Im vorliegenden Fall sei im Kalenderjahr 1998 – also im ersten Jahr der Vermietung – ein hoher Verlust ausgewiesen gewesen, welcher auf diverse Adaptierungsarbeiten, also vorbereitende Handlungen für die Vermietung zurückzuführen gewesen sei. Es werde somit in jedem Fall – innerhalb eines nach herrschender Ansicht angemessenen Beobachtungszeitraumes – ein Gesamtgewinn erzielt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher als Einkunftsquelle mit nachgewiesener Gewinnerzielungsabsicht anzuerkennen.

Auf Vorhalt des Finanzamtes wurde durch die steuerliche Vertretung am 23. November 2009 vorgebracht, dass die Betriebskosten entgegen der Darstellung in der Berufung monatlich mit der Miete verrechnet würden. Diese Tatsache würde zu einer entsprechenden Korrektur in der Vorscheurechnung führen. Da es sich bei den vermieteten Objekten um kleine Wohnungen handeln würde, sei der Anfall von Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen von untergeordneter Bedeutung. In der Vergangenheit habe es keine erheblichen Mietausfälle gegeben. Die günstige Miete sei ein Garant dafür, dass eine rasche Weitervermietung nach dem Auslaufen eines Mietvertrages möglich sei. Es seien auch berichtigte Berechnungen für die Jahre 1998 – 2006 angeschlossen, weil auf Grund eines Versehens Zahlungen bzw. Gutschriften, die sich auf Grund der Umsatzsteuer ergeben hätten, nicht gegenverrechnet worden seien.

Aus der angepassten Prognoserechnung sei ersichtlich, dass sich ein Gesamtüberschuss für beide Objekte im 20. Jahr ergebe. Unter Einbeziehung eines Beobachtungszeitraumes von drei Jahren sei auf alle Fälle von einer Einnahmequelle und nicht von Liebhaberei auszugehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO Liebhaberei anzunehmen sei, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen entstehen würden. Dies deshalb, da die Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der

Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung handle es sich daher um eine „kleine Vermietung“.

Der absehbare Zeitraum betrage ab Beginn der entgeltlichen Überlassung 20 Jahre. Dieser Tatbestand treffe auch in diesem Fall zu, da die Wohnungen im Jahr 1998 angeschafft und auch in diesem Jahr erstmalig vermietet worden seien.

Innerhalb eines Beobachtungszeitraumes werde dann anhand der Prognoserechnung ersichtlich, ob innerhalb des absehbaren Zeitraumes trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung – zu erwarten sei (objektive Ertragsfähigkeit). Werde die kleine Vermietung als Liebhaberei beurteilt, so sei sie stets insgesamt, von Beginn bis zur Beendigung Liebhaberei.

Wie bereits in der Bescheidbegründung vom 12. November 2008 ausgeführt worden sei, sei bei der Vermietung von Liebhaberei auszugehen, da im absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn zu erwarten sei, bzw. die Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei. Mit 23. November 2009 sei eine adaptierte Prognoserechnung der Behörde übersendet worden, da es zu einer Vermischung von Brutto- und Nettorechnung gekommen sei. Laut dieser vorgelegten Prognoserechnung würde im 20. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Der Berichtigung hinsichtlich der Brutto-Nettoverrechnung werde nichts entgegengesetzt.

Einer Prognoserechnung seien normale wirtschaftliche Verhältnisse zu Grunde zu legen. Sie habe auf der Einnahmenseite den Mietzins zu enthalten. Enthalten die Mieteinnahmen auch Zahlungen des Mieters für Betriebskosten und öffentliche Abgaben, so müssen die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben des Vermieters ausgabenseitig angesetzt werden. Mieteinnahmen seien ohne Umsatzsteuer anzusetzen.

Auf der Ausgabenseite seien neben der Afa auch die wegen Leerstehung nicht verrechenbaren Betriebskosten, Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungskosten sowie Fremdkapitalzinsen zu berücksichtigen.

In der vorgelegten Prognoserechnung befänden sich auf der Ausgabenseite nur die Afa und die Fremdkapitalzinsen.

Es seien weder Kosten für zukünftige Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten berücksichtigt worden noch sei Vorsorge hinsichtlich eines eventuellen Mieterausfalles getroffen worden. Auch seien keine Ausgaben, wie Telefonkosten, KFZ-Kosten, anteilige Steuerberatungskosten in die Prognoserechnung aufgenommen worden.

In der Beantwortung des Vorhaltes sei mitgeteilt worden, dass es sich bei den beiden vermieteten Wohnungen um kleine Objekte handle, und somit die im Laufe der nächsten Jahre anfallenden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten von untergeordneter Bedeutung seien.

Auch, wenn die Wohnungen klein seien, liege es dennoch in der Natur der Sache, dass ein Verschleiß ab dem zehnten Jahr einsetze und dann gewisse Erneuerungen nötig seien (vgl. auch VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171 – zum Ansatz künftiger Instandhaltungskosten).

Hinsichtlich der Mietausfälle werde angegeben, dass in den letzten elf Jahren keine erheblichen Mietausfälle vorgelegen seien und dass sich die Wohnungen in dieser Größe rasch wieder weitervermieten lassen würden. Dennoch seien auch für solche Eventualitäten in der Prognoserechnung Vorkehrungen zu treffen.

Übrige Werbungskosten, wie Beratungskosten, Telefonkosten und Fahrtkosten seien ebenfalls nicht in die Prognoserechnung aufgenommen worden.

Es werde daher seitens der Behörde die Prognoserechnung hinsichtlich folgender Punkte berichtigt:

- 1) Für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten würden ab dem Jahr 2010 1% der Anschaffungskosten angesetzt werden. Das seien bei 113.900 € (AK für Top 7 und 8 ohne GrErWSt) gerundet jährlich 1.140 €.
- 2) Ansatz für entgangenen Mietaufwand werde mit 2% angesetzt, dh. 2% von im Durchschnitt 5.000 € ergebe 100 € im Jahr.
- 3) Die pauschalen Werbungskosten würden mit 120 € im Jahr bewusst extrem niedrig veranschlagt werden.

Somit ergebe sich insgesamt ein Betrag von 1.360 € jährlich, der ab dem Jahr 2010 ausgabenseitig angesetzt werde.

Aufgrund dieser Adaptierung sei innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten und die Vermietung sei von Beginn an, als Liebhaberei zu qualifizieren. Die Berufung sei somit als unbegründet abzuweisen.

In der Begründung zum (nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachten) Vorlageantrag wurde am 12. April 2010 ausgeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung fiktive Ausgaben in Höhe von 1.360 € jährlich ab 2010 angesetzt worden seien. Damit würde ein Gesamtüberschuss für die Vermietung erst im 23. Jahr erreicht werden.

Da sich die Mieter dieser Kleinwohnungen überwiegend nur unter der Woche in der Wohnung aufhalten würden und zu Beginn der Vermietungstätigkeit Adaptierungsarbeiten durchgeführt worden seien, sei mit keinen oder notfalls nur sehr geringen Instandhaltungs- oder Instandsetzungsarbeiten zu rechnen. Die Mieter seien Studenten oder andere Leute in Ausbildung, welche zu den Wochenenden nach Hause pendeln würden.

Ein Ansatz von 6% der Einnahmen für Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen und alle anderen von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung angeführten Aufwendungen sei angemessen. Zumal Malarbeiten von den Mietern durchgeführt werden müssen. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ergebe sich ein Gesamtüberschuss für

beide Wohnungen im 20. Jahr. Es sei daher von einer Einnahmequelle und nicht von Liebhaberei auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Vermietung der gegenständlichen zwei Eigentumswohnungen als Einkunftsquelle einzustufen ist oder ob Liebhaberei vorliegt, was anhand der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung (LVO) 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 (zB 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 zweier Eigentumswohnungen 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 1998 bis 2017.

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

Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof ua. 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;
- Mietausfallwagnis.

Die mit dem Vorlageantrag im April 2010 vorgelegte adaptierte Prognoserechnung beinhaltet mit Ende des Jahres 2017 (das entspricht bereits dem 20. Jahr) einen geringfügigen Überschuss von 247,38 €. Sie enthält ab 2010 (= 13. Jahr der Vermietung) rd. 6% der jährlichen Einnahmen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie für Mietausfallwagnis und sonstige pauschale Werbungskosten.

Jahr	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
€	321,09	328,16	335,38	342,76	350,30	358,00	365,88	373,93

Das Finanzamt hat hingegen für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten ab dem Jahr 2010 ein Prozent der Anschaffungskosten (113.900 €) sowie für entgangenen Mietaufwand zwei Prozent der Jahresmiete (rd. 5.000 €) und sonstige pauschale Werbungskosten (120 €) mit einem Betrag von insgesamt 1.360 € jährlich in der Prognoserechnung berücksichtigt.

In der Verwaltungspraxis (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴ (LVO) § 2, Tz 517/2) kommen für realitätsnahe Prognoserechnungen folgende Parameter zum Ansatz:

Nach dem zur Liegenschaftsbewertung maßgeblichen Ertragswertverfahren sind wertmindernde Faktoren von Positionen, die auch eine realistische Prognoserechnung zu enthalten hat, jährlich folgendermaßen anzusetzen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 90 f):

Instandhaltungskosten (jeweils in Prozent der Herstellungskosten):

Gebäudeart	Instandhaltungssatz
Wohnhäuser neu	0,5%
Wohnhäuser älter	0,5 - 1,5%

Mietausfallswagnis (jeweils in Prozent des Jahresrohertrags)

Gebäudeart	Wagnissatz
Mietobjekte	3 - 5%

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 ausreichend berücksichtigt wurde oder Aufwendungen für Reparaturen bzw.

Sanierungsmaßnahmen (vgl. VwGH 5.5.1992, 92/14/0006) nicht bzw. nur unzureichend angesetzt wurden. Bei den hier vorliegenden Zeiträumen ist das Anfallen von Kosten für Instandhaltung und Instandsetzung 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 nicht unrealistisch, auch wenn die Wände und Decken laut Mietvertrag durch den Mieter neu auszumalen sind.

Unter Würdigung der Berufungseinwendungen hinsichtlich der zu erwartenden geringen Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen sowie kaum vorhandenen Leerstellungskosten erscheinen dem Unabhängigen Finanzsenat die in der Prognoserechnung

dafür berücksichtigten Werbungskosten von lediglich 321,09 € (2010) bis 373,93 € (2017) nicht als Nachweis geeignet, dass sich innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Vielmehr hat das Finanzamt bei der Korrektur auf eine realitätsnahe Prognoserechnung mit einer Berücksichtigung von Aufwendungen für Instandhaltung bzw. Instandsetzung von einem Prozent der Anschaffungskosten sowie für Mietausfallswagnis von zwei Prozent der Jahresbruttoeinnahmen und sonstigen Werbungskosten (bspw. für Telefon, Fahrten u. Beratung) in Höhe von 120 € keine überschießenden Ansätze gewählt und dabei den Berufungseinwendungen ausreichend Rechnung getragen.

Selbst, wenn man den in der Fachliteratur für Liegenschaftsbewertungen geringstmöglichen Ansatz von einem halben Prozent (anstelle von einem Prozent) der Herstellungskosten für Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen heranziehen würde, ist ein Gesamtüberschuss weiterhin erst nach 20 Jahren zu erwarten.

Der Bw. vermag auch dadurch nichts gewinnen, wenn er vermeint, dass im streitgegenständlichen Fall der Beobachtungszeitraum auf 23 Jahre ausgedehnt werden könne.

Der VwGH hat desgleichen schon wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass der maßgebliche Zeitraum im Falle der Anschaffung einer Liegenschaft mit Vermietungsabsicht mit der Anschaffung der Liegenschaft beginnt, sodass auch solche Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum einbezogen werden müssen, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Da Kauf und Beginn der Vermietung im Jahr 1998 zusammenfielen, erstreckt sich der Beobachtungszeitraum – wie vom Finanzamt schon zutreffend festgestellt - bis zum Jahr 2017.

Unter Berücksichtigung all dieser Punkte erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als ausreichend, die Beurteilung zu tragen, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen hinsichtlich der betreffenden Wohnungen 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.

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.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. April 2012