

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch C gegen die Bescheide des FA Linz vom 19.01.2011, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2004 sowie vom 11.2.2011, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2005 bis 2009 zu Recht erkannt :

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrigen Bf erwarben 1/2004 den Hälfteanteil einer Liegenschaft, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist (optisch stellt er eine zweigeschossige Doppelhaushälfte dar) um 350.000,00 €. Der berufungsgegenständliche Hälfteanteil war zur Gänze fremdfinanziert, die Kreditrückzahlung sollte bis 31.12.2019 erfolgen. Da ein Eigenbedarf nicht bestand, vermieteten sie das Objekt ab 11.8.2005 auf die Dauer von 5 Jahren um einen monatlichen Mietzins in Höhe von 1.650,00 €.

Der Mieter kündigte den Mietvertrag vorzeitig im Jahr 2009. Die nunmehrigen Bf veräußerten das Objekt mit 29.4.2009 um 356.000,00 € und erwarben eine Eigentumswohnung, die entgegen ursprünglichen Angaben nicht ab 1.1.2010 vermietet, sondern privat genutzt wurde.

Die Bf erklärten in den Jahren 2004 bis 2009 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gegen die Bescheide über Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2009, in denen die berufungsgegenständliche Vermietungstätigkeit als Liebhaberei qualifiziert wurde, wurde rechtzeitig Berufung

(nunmehr Beschwerde) eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass die berufungsgegenständliche Liegenschaft in einer attraktiven Wohngegend liege und in der Folge der Erwerb als ein Investment erschien, mit dem sich eine gute Rendite erzielen lassen könne. Es wurde sofort mit der Mietersuche begonnen, sie gestaltete sich leider weitaus schwieriger als erwartet. Der dann doch gefundene Mieter kündigte vorzeitig, weshalb sich die Bf entschlossen, das Objekt zu veräußern: "Der Verkauf war hauptsächlich durch die negativen Erfahrungen, die bei der vorherigen Mietersuche gemacht wurden, motiviert". Leider seien jedoch im Zeitraum ab Kauf des Objekts (2004) bis zum Verkauf (2009) Werbungskostenüberschüsse erzielt worden. Der Meinung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach es sich bei der Vermietung dieses Objekts um Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn handle, sei jedoch entgegenzutreten, da die objektive Ertragsfähigkeit des Objekts jedenfalls gegeben war: Würde das Objekt weitervermietet sein, würden jetzt mit großer Wahrscheinlichkeit jährliche Überschüsse erzielt werden, da einerseits die Mieterlöse aufgrund von Wertsicherungen zwischenzeitlich gestiegen und andererseits das Zinsniveau in der Zwischenzeit deutlich gesunken sei. Die Bf betrieben die Veräußerung des Objekts und somit die Beendigung der Vermietung aufgrund von Unwägbarkeiten, bei deren Außerachtlassung ein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen wäre: Die Unwägbarkeiten lägen im Wesentlichen darin, dass es in diesem speziellen Fall unglücklicherweise nicht gelungen sei, die Immobilie so zu vermieten, dass Überschüsse erzielt wurden. Außerdem sei in der Zeit der Vermietung das Zinsniveau für die Fremdkapitalzinsen in Zusammenhang mit der Anschaffung des Mietobjekts ungewöhnlich hoch gewesen. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt, der mit Schreiben vom 8.8.2013 zurückgenommen wurde.

Das Finanzamt ersuchte die Bf in der Folge um Vorlage einer Prognoserechnung und Erbringung des Nachweises, wonach die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war.

Eine Prognoserechnung für den Zeitraum von 20 Jahren (2005 bis 2024) wurde vorgelegt, wobei für 2005 bis 2008 die Ist-Daten, für 2009 bis 2024 fiktive Plan-Daten angesetzt wurden. Dabei ergab sich ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Bei den Einnahmen und "sonstigen Ausgaben" nahm man eine jährliche Steigerung von 2,5 % an, hinsichtlich des Zinsaufwands wurde 2009 bis 2019 (Restlaufzeit des Kreditvertrags) vom fallenden Kapital mit geschätztem Zinssatz von 4 % gerechnet. Es wurden Instandhaltungskosten angesetzt, jedoch keine Instandsetzungs- und Reparaturkosten. Zum Nachweis, dass die Vermietung des Objekts nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, wurde ein im Dezember 2004 abgeschlossener Kreditvertrag (Laufzeit bis 31.12.2019) vorgelegt.

Die Unwägbarkeiten, die zum Verkauf des Objekts führten, seien erst nach dem Kauf aufgetreten: Es handelte sich dabei um Baumängel, die in feuchten Flecken an den Decken sichtbar wurden (durch defekte Zu- und Abflüsse der Wasserleitungen).

Außerdem stellte sich heraus, dass der Keller nicht ordnungsgemäß außenisoliert war. Da dies "unter der Erde" war, war es beim Kauf nicht wahrgenommen worden. Die Sanierung

wäre ausgesprochen kostspielig gewesen. Aufgrund dieser Umstände und da den Bf in dieser Zeit eine Eigentumswohnung zum Kauf angeboten wurde, entschloss man sich, die Liegenschaft zu veräußern und die Eigentumswohnung anzuschaffen. Verwiesen wurde auf VwGH vom 24.6.2010, 2006/15/0343.

Auf Vorhalt (durch das BFG) wurden Kaufvertrag und Mietvertrag vorgelegt. Zu den Punkten "Protokoll/Hausbesichtigung bei Hauskauf – Sachverständigengutachten über baulichen Zustand bei Hauskauf bzw. Briefwechsel mit Mieter/Protokoll/Sachverständigengutachten hinsichtlich Baumängeln" wurde geantwortet, dass derartiges nicht vorliege.

Zu den Punkten "Nachweis/Inseratenschaltung zur Hausvermietung" bzw. "Verträge mit Realitätenvermittlern in diesem Zusammenhang" wurde geantwortet, dass die Mietersuche vorwiegend über Bekannte stattfand. Weiters wurde der Betreuer der Hausbank ersucht, allfällige Mieter namhaft zu machen. Inserate wurden nicht geschaltet.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der VO Liebhaberei, BGBl. II 33/1993 idF BGBl. II 15/1999 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 in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 der o.zit. L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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. 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).

Die Bf argumentieren nun für das Vorliegen ihres Objekts als Einkunftsquelle bei vorzeitiger Beendigung der Vermietung in zwei Richtungen:

Zum einen durch Vorlage einer Prognoserechnung, wonach sich in einem absehbaren Zeitraum (2005 bis 2024) ein Einnahmenüberschuss ergeben hätte und zum anderen durch Begründung der Aufgabe der Vermietung aufgrund des Vorkommens von Unwägbarkeiten.

Dazu führt die herrschende Literatur (ua. Jakom/Laudacher, EStG 2013, § 2 Rz 256 und 246) unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (zB VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177) aus, dass bei vorzeitiger Beendigung der Vermietung dann von Anfang an Liebhaberei vorliegt, wenn ein Gesamtüberschuss objektiv nicht zu erwarten war.

War jedoch ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten, kann die Beendigung wegen Unwägbarkeiten eine Einkunftsquelle darstellen, wenn sie als marktgerechtes Verhalten angesehen wird. Der Nachweis, dass keine zeitlich begrenzte Vermietungstätigkeit geplant war, obliegt dem Steuerpflichtigen.

Die vorzeitige Beendigung der Betätigung zieht bei bis dahin vorliegenden Verlusten nicht zwingend die Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft nach sich. Wurde eine Betätigung nach mehrjähriger Verlusterzielung eingestellt und fehlte hier objektiv gesehen in diesem Zeitraum die Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen oder mangelte es an der Absicht, liegt keine Einkunftsquelle vor (VwGH 14.4.1994, 93/15/0185).

War jedoch ein Gesamtgewinn zu erwarten, liegt im Fall der vorzeitigen Beendigung eine Einkunftsquelle vor, wenn die Einstellung der Tätigkeit wegen Unwägbarkeiten erfolgte. Laut VwGH vom 28.6.2006, 2002/13/0036 ist anhand einer Prognoserechnung zu beurteilen, ob die Betätigung erfolgreich gestaltet werden kann, eine Kriterienprüfung findet nicht statt. Laut VwGH vom 31.5.2006, 2001/13/0171 stellt das Fehlen von Instandsetzungs- und Reparaturkosten in der Prognose einen wesentlichen Mangel der Prognoserechnung dar.

Laut Jakom a.a.O., § 2 Rz 271 - 273 führen Unwägbarkeiten dann nicht zur Liebhaberei, wenn eine rasche wirtschaftlich motivierte Reaktion erfolgt. Als Unwägbarkeit kommen unter anderem in Betracht: höhere Gewalt bzw. Naturkatastrophen, Notverkäufe aufgrund nicht zu beeinflussender Ereignisse uä.

Dagegen bewirkt nicht jedes unvorhergesehene Ereignis per se eine Unwägbarkeit, wie enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit bzw. die Unmöglichkeit zahlungszuverlässige Mieterschichten zu finden oder der Anstieg von Fremdmittelzinsen. Auch stellen günstige Gelegenheitsverkäufe aufgrund freiwilliger Entschlüsse (kein Notverkauf) keine Unwägbarkeit dar, sodass die Einstellung der Vermietungstätigkeit bei negativem Gesamtergebnis zur Liebhaberei führt (UFS, 19.2.2010, RV/0342-F/08).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die herrschende Literatur und Judikatur nicht jedes unvorhergesehene Ereignis per se als Unwägbarkeit qualifiziert: So bedarf ua. auch die Suche nach Nachfolgemieter der Untermuerung durch weitere Umstände, da sie eigentlich ein typisches Geschäftsrisiko darstellt. Auch sind Probleme bei der Mietersuche dann nicht unerwartet, wenn trotz fehlgeschlagener Maßnahmen keine Inserate geschaltet werden (UFS, 1.6.2010, RV/0099-I/06).

Bei Anwendung der oa. Literatur und Judikatur auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass die vorgelegte Prognoserechnung nichts für die Berufung bringt, da sie Instandsetzungs- und Reparaturaufwand nicht berücksichtigte, obwohl gerade im berufungsgegenständlichen Fall releviert wurde, dass wesentlicher Grund für den Verkauf des Objekts gewesen wäre, dass nach Kauf sich Baumängel in Form von fehlender Kelleraußenisolierung bzw. Wasserschäden an den Zu- und Abflüssen herausgestellt hätten.

Da die Prognoserechnung wegen des Fehlens dieses Ansatzes idF einen wesentlichen Mangel aufweist, kann durch ihre Hilfe nicht beurteilt werden, ob die Betätigung erfolgreich

gestaltet wurde (siehe ua. die oa. Erkenntnisse des VwGH vom 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH vom 31.5.2006, 2001/13/0171), bzw. kann damit das Berufungsvorbringen, wonach "jetzt mit großer Wahrscheinlichkeit jährliche Überschüsse erzielt würden, da einerseits die Mieterlöse aufgrund von Wertsicherungen zwischenzeitig gestiegen und andererseits das Zinsniveau deutlich gesunken" sei nicht untermauert werden.

Wenn weiters vorgebracht wird, dass der Verkauf des berufungsgegenständlichen Objekts hauptsächlich durch die negativen Erfahrungen, die bei der vorherigen Mietersuche gemacht wurden, motiviert gewesen sei, so ist den Bw entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen nicht substantiiert begründet ist, da ein etwa bestehendes "Problem bei der Mietersuche" sicherlich durch das Verhalten der Vermieter selbst begründet ist, wenn sie die Mietersuche nicht per Inseratenschaltung bzw. durch Realitätenvermittler bewerkstelligen, sondern die Vermietungsabsicht im Bekanntenkreis verlautbart wird bzw. der Mitarbeiter der Hausbank ersucht wird, ihm bekannte Interessenten zu vermitteln. Dass diese Initiative nicht zum geschäftlichen usus im ernsthaften Vermietungsbereich, der die Erzielung eines Einnahmenüberschusses verfolgt, gehört, ist offenkundig, zumal auch der größte Bekanntenkreis nicht die Trefferquote bei potentiellen Mietern bringen kann wie das gezielte Anbieten in Fachinseraten bzw. durch entsprechende Makler. Selbiges ist auszuführen hinsichtlich der unverbindlichen Anfrage beim Mitarbeiter der Hausbank, was letztlich nur zur zufälligen Bekanntgabe von eventuell Interessierten aber nicht zur professionellen, gezielten Suche von Mietern geführt hätte. Dass unter diesen Umständen von 1/2004 bis 11.8.2005 das Objekt unvermietet war, ist in der Folge nicht als Unwägbarkeit zu qualifizieren, sondern beruht offenkundig auf der speziellen Vorgangsweise der Bw.

Es ist nebenbei darauf hinzuweisen, dass die Berufungsbegründung hinsichtlich der oa. "negativen Erfahrung bei der vorherigen Mietersuche" sich relativiert durch die späteren Berufungsausführungen, wonach Baumängel, die erst nach dem Kauf auftraten und deren Sanierung ausgesprochen kostspielig gewesen wäre, eine Unwägbarkeit dargestellt und zum Verkauf des Objekts geführt hätten:

Es erscheint so, dass man im Aufbau der Argumentation nach dem Argument der "Schwierigkeiten bei der Mietersuche" noch das zweite Argument der Bauschäden vorbrachte, ohne dieses in weiterer Folge belegen zu können, wenn auf Vorhalt weder Sachverständigenprotokolle noch Briefwechsel mit dem Mieter hinsichtlich dieser Baumängel vorgelegt wurden, ja sogar mitgeteilt wurde, dass "diese nicht vorliegen". Wenn die Baumängel tatsächlich bestanden hätten und diese Grund gewesen wären für die vorzeitige Lösung des Bestandverhältnisses durch den Mieter bzw. deren Sanierung so teuer gewesen wäre, dass sie ausschlaggebend für den Verkauf des Objekts war, wäre es bei Beachtung der üblichen geschäftlichen Handlungsweisen selbstverständlich, diesbezüglich Beweisaufnahmen und Dokumentationen zu sammeln: Schon der Mieter hätte bei Kündigung des Mietvertrags als Kündigungsgrund diese Mängel angegeben und wäre es bei Abwägen eines Verkaufs des Objekts aufgrund einer angeblich kostspieligen Sanierung zur Entscheidungsstütze unerlässlich, ein Sachverständigengutachten bzw. schriftliche Auskünfte von befugten Gewerbetreibenden (Baumeister, Installateur)

einzuholen über das Ausmaß und die Kosten einer eventuellen Sanierung (was übrigens auch erforderlich gewesen wäre bei einem Verkauf, wollte man sich nicht mit dem Verschweigen von Baumängeln belasten und so den Kaufvertrag anfechtbar machen). Es ist in der Folge bei Beachten des Fehlens dieser Unterlagen und bei Beachten des Umstandes, dass 5 Jahre und 3 Monate nach Kauf des Objekts um 350.000,00 € (laut Kaufvertrag) der Verkauf um 356.000,00 € erfolgte, davon auszugehen, dass die Baumängel nicht in dem von den Bw geschilderten Umfang bestanden, zumal die Käufer sonst nicht bereit gewesen wären, nur gut 5 Jahre nach Erwerb der Liegenschaft durch die Bw einen 6.000,00 € höheren Betrag zu bezahlen. Es ist nebenbei darauf hinzuweisen, dass es nicht den üblichen Usancen beim Kauf von Liegenschaften entspricht, ein Gebäude nicht zumindest mit einem befugten Professionisten – wie Baumeister oä. – zu besichtigen und über etwaige ersichtliche Mängel (bzw. auch den einwandfreien Zustand) Aufzeichnungen zu machen, da es bei der Größenordnung der Kaufpreise in diesem Bereich unumgänglich ist, sich so Beweise für eventuelle spätere Schadenersatzansprüche bzw. Kaufanfechtung zu schaffen. Es ist demnach nicht glaubhaft, dass Protokolle von der Hausbesichtigung bei Kauf durch die Bw bzw. Sachverständigengutachten über den baulichen Zustand beim Hauskauf nicht vorliegen. Auch wenn die fehlende Kelleraußenisolierung nicht bekannt war, da dies "unter der Erde" war, ist dies kein Argument für die Bw, da (auf üblicherweise im Zuge von Kaufvertragsabschlüssen übergebenen) Bauplänen ersichtlich ist, ob eine solche vorgenommen wurde oder nicht. Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass die Außenisolierung des Kellers bei fast allen Gebäuden des Altbestandes nicht vorliegt und zumeist auch erst im Zuge einer später vorgenommenen Gesamtwärmeisolierung des Gebäudes gemacht wird. Dass dieses Fehlen jedoch eine Unwägbarkeit darstellt, kann bei Hinweis auf die oa. Qualifizierung von Unwägbarkeiten nicht vertreten werden, sondern stellt das Fehlen bestenfalls eine Qualitätsminderung des Gebäudes im Vergleich zu neu hergestellten bzw. diesbezüglich sanierten dar.

Es ist weiters woa. festzuhalten, dass eine Prognoserechnung vorgelegt wurde, die einen wesentlichen Mangel aufweist (kein Ansatz von Reparatur- bzw. Instandsetzungskosten). Die Vermietungstätigkeit wurde nicht konsequent betrieben, zumal die Mietersuche nicht zügig und dem Markt entsprechend per Inseraten bzw. durch befugte Makler erfolgte, sodass erst gute eineinhalb Jahre nach dem Kauf mit der Vermietung begonnen werden konnte.

Die Liegenschaft wurde 5 Jahre und 3 Monate nach Kauf verkauft und in der Folge eine Eigentumswohnung, die von den Bf privat genutzt wird, angekauft.

Auch der Umstand, dass das Objekt mittels Kredit finanziert wurde (der nach 15 Jahren abbezahlt sein sollte) bringt nichts für die Bf, da diese Vorgangsweise durchaus auch bei Ankauf von Objekten, die in Privatnutzung stehen, gewählt wird.

Es ist in der Folge bei Beachtung dieser Faktoren und Abwägung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts mit den Berufungsvorbringen, den fehlenden Unterlagen dazu, Beachtung der Usancen bei ernstzunehmender Vermietungstätigkeit

vergleichbarer Liegenschaften sowie der angeführten Judikatur und Literatur das Vorliegen von Unwägbarkeiten nicht zu sehen und ist es den Bf mit diesen Begründungen nicht gelungen darzutun, dass sie ernstlich geplant hatten, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen bzw. die Vermietungstätigkeit ernsthaft zu betreiben.

Es gestaltet sich vielmehr das Bild eines (wie die Bf auch ausführen) Erwerbes eines Objekts in attraktiver Wohngegend, der in der Folge als Investment geplant war. Da ein Eigenbedarf nicht bestand, entschloss man sich im Lauf der Zeit zur Vermietung, nach Lösung des Mietvertrags durch den Mieter nach gut 3,5 Jahren wurde das Objekt veräußert, zumal es zu einem über dem Anschaffungspreis von 350.000,00 € liegenden Preis (356.000,00 €) verkauft werden konnte und den Bf eine Eigentumswohnung zum Kauf angeboten wurde, die nun in Privatnutzung ist.

Da bei dieser Art der Vermietung nicht von einem marktgerechten Verhalten zu sprechen ist und es den Bf nicht gelang, darzutun, dass ein Gesamtüberschuss zu erwarten war, lag vom Zeitpunkt des Beginns bis zum Ende der Vermietungstätigkeit keine Einkunftsquelle vor (woa. VwGH vom 14.4.1994, 93/15/0185) und war spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision ist nicht zulässig, da zum einen die Rechtsfrage im Gesetz so eindeutig geklärt ist, dass die Möglichkeit der Auslegung in Betracht zu ziehen war, sowie dort, wo es möglich war, der o.a. VwGH-Judikatur gefolgt wurde,

Linz, am 15. Jänner 2015