

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, vom 20. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. März 2001 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (in Schilling) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In Euro beträgt die festgesetzte Abgabe (**Gutschrift**) daher: **585,30 €**

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb im Jahr 1994 eine Eigentumswohnung in der H-Gasse, die er ab Oktober dieses Jahres vermietete. Für die Jahre 1994 bis 1998 erklärte er aus der Vermietung dieser Wohnung ausschließlich Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen (Verluste), wobei die Zinsen und Geldverkehrsspesen für die zur Anschaffung der Wohnung aufgenommenen Darlehen einen wesentlichen Teil der Werbungskosten ausmachten.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 forderte das Finanzamt den Bw. ua. auf, eine Prognoserechnung vorzulegen. In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. an, im Jahr 1999 die beiden zur Anschaffung der Wohnung aufgenommenen Darlehen in ein Darlehen mit kürzerer Laufzeit (bis zum Jahr 2011) umgeschuldet zu haben und legte den neuen Tilgungsplan vor. Laut der auf diesem Tilgungsplan basierenden Prognoserechnung hätte er aus der Vermietung der Wohnung bereits im Jahr 2006, somit

13 Jahre nach dem Beginn der Vermietung, einen Gesamtüberschuss erzielt. Schriftliche Darlehensverträge könne er nicht vorlegen, weil er bei der Bank, bei der er die Darlehen aufgenommen habe, angestellt sei und aufgrund interner Regelungen schriftliche Darlehensverträge für Angestellte nicht erforderlich seien. Abschließend teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass er die Wohnung in der H-Gasse in der zweiten Hälfte des Jahres 2000 veräußert habe.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 wurde die Vermietung dieser Wohnung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilt und der erklärte Verlust dieses Jahres in Höhe von 20.805,00 S nicht mit den übrigen Einkünften des Bw. ausgeglichen. Nach Ansicht des Finanzamtes habe der Bw. eine Tätigkeit, für die innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen sei, vor Erzielung des Gesamterfolges beendet, ohne dass Unwägbarkeiten vorgelegen seien.

In der Berufung wurde vorgebracht, der Bw. sei aufgrund unvorhersehbarer Umstände zum Verkauf der Wohnung gezwungen gewesen. Zunächst – ab Oktober 1994 - seien annehmbare Mieteinnahmen erzielt worden, die aufgrund der AfA und der Darlehenszinsen in den ersten Jahren dennoch zu Verlusten geführt haben. Solange die Wohnung ganzjährig vermietet gewesen sei, haben sich die Verluste in Grenzen gehalten. Im Jahr 1997 habe ein Mieterwechsel stattgefunden, der zu einem Ausfall der Miete für einen Monat geführt habe. Das neue Mietverhältnis habe dann unerwarteterweise nur bis zum Jahr 1999 gedauert. Danach sei es dem Bw. trotz intensiver Bemühungen (Mundpropaganda und zahlreiche Inserate in Zeitungen) nicht mehr möglich gewesen, einen Mieter zu finden. Er habe sich im Jahr 1999 daher entschlossen, die Wohnung zu verkaufen.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung gab der Bw. in der Folge an, der letzte Mietvertrag betreffend die Wohnung in der H-Gasse sei für die Zeit vom 1. September 1997 bis 31. August 2000 abgeschlossen worden. Der Mieter habe das Mietverhältnis jedoch überraschenderweise bereits zum 31. August 1999 gekündigt. Das Kündigungsschreiben wurde dem Finanzamt vorgelegt. Zwecks Weitervermietung der Wohnung habe der Bw. auf den Anschlagtafeln des Hauses, in dem sich die Wohnung befindet, und in den umliegenden Häusern Informationen aufgehängt, dass eine Wohnung zu vermieten sei. Weiters habe er diverse Inserate in der "Kleinen Zeitung" aufgegeben. Eine Kopie der Anzeigenrechnungen wurde ebenfalls vorgelegt. Bereits im Juni 1999 habe sich eine Mieterin gemeldet, die schon eine Mietvorauszahlung von 2.500,00 S entrichtet habe. Sie habe ihre Mietabsicht in der Folge jedoch storniert, weshalb auch die Mietvorauszahlung zurückgezahlt worden sei. Der Mietvertrag für den Zeitraum 1994 bis 1997 könne nicht vorgelegt werden, weil dieser nur mündlich abgeschlossen worden sei. Der Bw. habe aber stets die Absicht gehabt, die Wohnung längerfristig zu vermieten und aus der Vermietung für die Zeit nach seiner Pensionierung ein Zusatzeinkommen zu erzielen. Aufgrund der geänderten Situation auf dem

Sektor der Wohnungsvermietung – viele freie Wohnungen seien nur wenigen Mietinteressenten gegenübergestanden – sei es dem Bw. nicht mehr möglich gewesen, die Wohnung in absehbarer Zeit zu vermieten. Um die Wohnung nicht längere Zeit leer stehen zu lassen, habe er sich zum Verkauf entschlossen. Da es auch schwierig gewesen sei, einen Käufer zu finden, habe er schließlich einen Makler beauftragt. Im August 2000 sei der Verkauf zustande gekommen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass aus der Vermietung der Wohnung in der H-Gasse insgesamt ein Verlust in Höhe von 165.000,00 S erzielt worden sei. Zwei Vermietungsversuche des Bw. im Juni 1999 seien nachgewiesen worden. Aufgrund der Lage der Wohnung sei aber nicht glaubhaft, dass diese überhaupt nicht mehr habe vermietet werden können. Das sinkende Mietzinsniveau stelle keinen zwingenden Grund für den Verkauf der Wohnung dar. Da somit keine unvorhersehbaren Gründe zum Verkauf der Wohnung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes geführt haben, sei die Vermietung der Wohnung nicht als Einkunftsquelle anzusehen.

Im Vorlageantrag brachte der Bw. vor, die Ansicht des Finanzamtes, aufgrund der Lage der Wohnung sei nicht glaubhaft, dass diese nicht mehr habe vermietet werden können, stimme nur eingeschränkt. Er und seine Ehegattin haben alle erdenklichen Versuche unternommen, die Wohnung zu vermieten. Es habe eine große Anzahl von Inseraten in der Zeitung gegeben und es könne nicht von nur zwei Vermietungsversuchen im Juni 1999 gesprochen werden. Darüber hinaus sei bei ca. zwanzig Geschäften in der Umgebung auf Informationstafeln angeschlagen worden, dass die Wohnung zu vermieten sei. Die Wohnung hätte, wenn überhaupt, nur zu einem sehr niedrigen Mietzins vermietet werden können. Mit diesem Mietzins hätte die aufgestellte Prognoserechnung nicht mehr erfüllt werden können, weshalb das Finanzamt aus diesem Grund von Liebhaberei ausgegangen wäre. Es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass die Wohnung zu einem vernünftigen Mietzins nicht mehr vermietbar sein werde. Die Ansprüche der Mieter seien in letzter Zeit immer größer geworden. Die Nachteile der Wohnung seien darin gelegen, dass sie keinen Balkon gehabt habe, nur mit Strom zu beheizen gewesen sei und dass die Fassade des Hauses schon sehr unansehnlich gewesen sei. Das Haus habe in der letzten Zeit überdies einen sehr schlechten Ruf bekommen, weshalb schon aus diesem Grund kein bzw. fast kein Mieterinteresse vorhanden gewesen sei. Da nach langer, vergeblicher Suche kein geeigneter Mieter habe gefunden werden können, habe sich der Bw. zu einem Notverkauf entschlossen. Obwohl er die Wohnung im Jahr 1994 um 1.050.000,00 S gekauft habe, habe er sie nur um 900.000,00 S im Jahr 2000 verkaufen können. Zum Beweis der Tatsache, dass die Vermietung der Wohnung zu einem vernünftigen Mietzins nicht mehr möglich gewesen sei, wurde beantragt, die Ehegattin des Bw., Frau EF, als Zeugin einzuberufen. Sie sei Hausfrau und habe sich besonders um die Vermietung der Wohnung bemüht. Gegen das Vorliegen von Liebhaberei bei der Vermietung der Wohnung in der H-Gasse spreche aber vor allem, dass laut

Prognoserechnung in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtgewinn hätte erzielt werden können. Wenn – wie im vorliegenden Fall – widrige Umstände die Erzielung der prognostizierten Einnahmen nicht zulassen, komme es auf die tatsächliche Gewinnerzielung nicht an.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass die von ihm im Jahr 1999 vorgelegte Prognoserechnung auf einem im Jahr 1999 nach Umschuldung der für die Anschaffung der Wohnung aufgenommenen Kredite geänderten Tilgungsplan mit wesentlich reduzierten Darlehenszinsen beruhe. Um die objektive Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit beurteilen zu können, sei jedoch von den Verhältnissen auszugehen, wie sie zu Beginn der Tätigkeit bestanden haben. Der Bw. wurde daher ersucht, den ursprünglichen Tilgungsplan, wie er zu Beginn der Vermietungstätigkeit bzw. anlässlich der Aufnahme der Darlehen im Jahr 1994 erstellt worden sei bzw. eine auf diesem Tilgungsplan basierende Prognoserechnung vorzulegen. Weiters wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Betriebskosten in Höhe von 15.000,00 S und die Beträge für "Instandhaltung und Sonstiges" in Höhe von 3.000,00 S in der genannten Prognoserechnung als zu niedrig anzusehen seien. Die Betriebskosten lägen sogar deutlich unter den für die Jahre 1994 bis 1998 erklärten Beträgen, wobei ein Sinken der Betriebskosten in den folgenden Jahren jedoch nicht als realistisch zu beurteilen sei. Erst wenn mit Hilfe der korrigierten Prognoserechnung als erwiesen anzusehen sei, dass die Vermietung der Wohnung objektiv ertragsfähig gewesen wäre, sei zu prüfen, ob tatsächlich Unwägbarkeiten zur vorzeitigen Einstellung der Tätigkeit geführt haben.

In der anlässlich einer persönlichen Vorsprache vorgelegten Beantwortung des Vorhalts wurde ausgeführt, dass eine revidierte Prognoserechnung erstellt worden sei. Darin seien die Zinsen entsprechend dem ursprünglichen Tilgungsplan, wie er anlässlich der Aufnahme der Darlehen im Jahr 1994 erstellt worden sei, zum Ansatz gebracht worden. Bei der Höhe der Einnahmen sei von den zuletzt (im Jahr 1998) erzielten Einnahmen von 6.600,00 S monatlich ausgegangen worden, wobei diese ab dem Jahr 2000 um 2% jährlich valorisiert worden seien. Zum Nachweis der Höhe der Betriebskosten wurde eine Detailaufstellung für das Jahr 1999 vorgelegt. Der sich aus dieser Aufstellung ergebende Betrag wurde ebenfalls mit 2% jährlich valorisiert. Zu den Beträgen für "Instandhaltung und Sonstiges" wurde ausgeführt, dass die Wohnung in den Jahren 1994 bis 1999 saniert worden sei, weshalb in diesen Jahren höhere Aufwendungen angefallen seien. In den Jahren ab 2000 wären keine Investitionen notwendig geworden. Es könne daher vom Wert des Jahres 1999 ausgegangen werden. Was die Instandhaltungs- bzw. Renovierungskosten des Gesamtgebäudes betreffe, gehe aus der beigeschlossenen Betriebskostenvorschreibung 1999 hervor, dass für die vermietete Wohnung monatlich ein Betrag von 115,90 S vorgeschrieben und dieser Betrag der Reparaturrücklage zugeführt worden sei. Für die Haussanierung wären daher keine zusätzlichen Werbungskosten entstanden. Aus der auf diesen Grundlagen erstellten und

ebenfalls vorgelegten Prognoserechnung sei ersichtlich, dass sich nach 17 Jahren, somit im Jahr 2010, ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung der Wohnung ergeben hätte. In den folgenden Jahren wären laut Berechnung des Bw. weitere Überschüsse in Höhe von 45.000,00 S bis 66.000,00 S jährlich erwirtschaftet worden.

In einer weiteren, ergänzenden Vorhaltsbeantwortung wurde dargelegt, warum sich der Bw. trotz der (ursprünglichen) Prognose, dass mit der Vermietung in absehbarer Zeit ein Totalüberschuss erzielt werden könne, in den Jahren 1999 bzw. 2000 zur Einstellung der Vermietungstätigkeit entschlossen habe. In der Zeit von Oktober 1994 bis September 1999 sei die Wohnung fast durchgehend vermietet gewesen. Es sei jedoch zusehends schwieriger geworden, einen geeigneten Mieter zu finden bzw. sei auch deshalb, weil eine langfristige Vermietung nicht mehr möglich gewesen sei, der mit der Vermietung verbundene Aufwand immer größer geworden. Um die Vermietung habe sich vor allem seine Ehegattin, die Hausfrau sei, gekümmert. Seit dem Jahr 1999 leide sie jedoch an einer Hüftgelenkerkrankung, die ihr die Betreuung der Wohnung in der H-Gasse fast unmöglich gemacht habe. Zudem habe sie sich in dieser Zeit vermehrt um ihre Eltern kümmern müssen. Der Bw. habe den zusätzlichen Arbeitsaufwand, der mit der Vermietung der Wohnung verbunden gewesen sei, ebenfalls nicht übernehmen können, weil er besonders in den Jahren 1999 und 2000 durch seinen Beruf als Bankangestellter sehr in Anspruch genommen worden sei. Aufgrund dieser Umstände habe er sich nicht mehr in der Lage gesehen, die Vermietungstätigkeit aufrecht zu halten. Er habe sich daher entschlossen, die Wohnung zu verkaufen, obwohl beim Kauf der Wohnung im Jahr 1994 beabsichtigt gewesen sei, aus der Vermietung ein Zusatzeinkommen für die Zeit nach seiner Pensionierung zu erzielen. Er habe jedoch aus dem Verkauf dieser sowie einer weiteren bis dahin vermieteten Wohnung eine Wohnung im Haus Z, in dem er auch mit seiner Familie wohne, gekauft, weil die Vermietung bzw. die damit im Zusammenhang stehende Betreuung der in diesem Haus gelegenen Wohnung - auch für seine Ehegattin - wesentlich einfacher gewesen sei.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 wurde dem Finanzamt der Inhalt des Vorhalts der Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie der beiden Vorhaltsbeantwortungen zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt erstattete zu diesen Ausführungen kein weiteres Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Vermietung einer Eigentumswohnung handelt es sich um eine Betätigung mit der Annahme von Liebhaberei 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).

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit somit noch nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt, (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, 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. In diesem Zusammenhang kommt auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Wie sich aus dem Vorbringen des Bw. ergibt, war die Umschuldung der für den Kauf der Wohnung in der H-Gasse aufgenommenen Darlehen in ein Darlehen mit kürzerer Laufzeit nicht von Anfang an geplant. Aus der am 28. Dezember 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Prognoserechnung ist jedoch ersichtlich, dass selbst unter Beibehaltung des ursprünglichen Finanzierungsplanes und unter Ansatz realistischer Betriebskosten bereits 17 Jahre nach Beginn der Vermietung der strittigen Wohnung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erzielt werden können. Damit war diese Tätigkeit des Bw. objektiv geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen.

Das Vorbringen des Bw., die Vermietung sei nie für einen begrenzten Zeitraum geplant, sondern die Einkünfte aus der Vermietung seien als Zusatzeinkommen für die Zeit nach seiner Pensionierung gedacht gewesen, ist glaubwürdig und wird durch die Tatsache gestützt, dass der Bw. nach Aufgabe der Vermietung der strittigen Wohnung eine andere Wohnung (und zwar im selben Haus, in dem sich auch die Wohnung des Bw. und seiner Familie befindet) zum Zweck der Einkunftszielung angeschafft hat. Als Gründe für die Beendigung der Vermietung der Wohnung in der H-Gasse gab der Bw. ua. an (und konnte das auch

nachweisen), dass im Jahr 1999 erhebliche Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemietner aufgetreten sind, die die Vermietung der Wohnung zwar nicht gänzlich unmöglich gemacht, aber doch wesentlich erschwert haben und für den Bw. bzw. seine Ehegattin mit einer enormen Mehrarbeit verbunden waren. Dabei war es für den Bw. gerade in dieser Zeit fast unmöglich, diese Mehrarbeit auf sich zu nehmen, weil er beruflich sehr in Anspruch genommen wurde und seine Ehegattin, sie sich bis dahin hauptsächlich um die Vermietung gekümmert hatte, gesundheitliche Probleme hatte.

Diese – zum Teil im Bereich der Vermietung, zum Teil im privaten Bereich des Bw. gelegenen – Umstände stellen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Unwägbarkeiten dar, die den Bw. schließlich bewogen haben, die zunächst auf unbestimmte Zeit geplante Vermietung vorzeitig zu beenden. Der Eintritt von Unwägbarkeiten ändert nichts an der grundsätzlich vorliegenden objektiven Eignung einer Tätigkeit, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144). Der im vorliegenden Fall für den Bw. unvorhergesehen aufgetretene Gesamtverlust ändert somit nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit. Der im Streitjahr aus dieser Vermietung erzielte Verlust in Höhe von 20.805,00 S ist daher mit den übrigen Einkünften des Bw. auszugleichen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 3. März 2005