

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. November 2013, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) vermietete ab dem Jahr 2005 eine Wohnung und erklärte aus diese Tätigkeit einen Überschuss der Werbungskosten.

Im Jahr 2011 wurde diese Wohnung verkauft und das Finanzamt nahm das Verfahren nach § 303 BAO wieder auf und erkannte in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden die Verluste mit nachstehender Begründung nicht mehr an:

„Die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nicht (mehr) anzuerkennen, da aufgrund der Tatsache, dass Sie die gegenständliche Wohnung (Liegenschaft) im Jahr 2011, und somit vor Erreichen eines Gesamtüberschusses veräußert haben, keine Einkunftsquelle, und somit Liebhaberei i.S. der Liebhabereiverordnung vorliegt.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 wurden die negativen Einkünfte aus Vermietung anerkannt, da davon auszugehen war, dass nach Wegfall der Kreditzinsen sich ab dem Jahr 2014 ein Gesamtüberschuß entstanden wäre, und somit eine Einkunftsquelle vorgelegen hätte.“

Dagegen richtete sich die Bf. mit ihrer Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass sie mit der Vermietung ihrer Wohnung im Jahr 2005 begonnen hätte. Im November 2007 habe ein Mieterwechsel stattgefunden. Der Mietvertrag sei beginnend mit 1. Dezember 2007 auf drei Jahre abgeschlossen worden.

Im Jahr 2008 sei sie vom Finanzamt aufgefordert worden, Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 abzugeben. Gemeinsam mit der zuständigen Sachbearbeiterin sei eine Prognoserechnung für diese Vermietungstätigkeit erstellt worden. Diese hätte ergeben, dass im Beobachtungszeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werde, da die Zinsenbelastung im Jahr 2014 wegfallen würde.

Leider habe der Mieter keine Miete gezahlt, weshalb die Bf. eine Anzeige wegen schweren gewerbsmäßigen Betruges eingebracht habe und der Mieter in der Folge rechtskräftig verurteilt worden sei. Im November 2008 sei vom Bezirksgericht Graz-West die zwangsweise Räumung bewilligt und am 19. Dezember 2008 vollzogen worden. Im Zuge dieser Räumung habe die Bf. feststellen müssen, dass sich die Wohnung in einem katastrophalen Zustand befunden habe. Die Instandsetzung der Wohnung habe sie viel Kraft und Überwindung gekostet, sodass sie beschlossen habe die Wohnung zu verkaufen und im Jänner 2009 damit einen Immobilienmakler beauftragt habe. Aufgrund seines Hinweises, dass eine vermietete Wohnung leichter zu verkaufen sei, habe sie einen neuen Mieter gesucht, der am 1. Februar 2009 nach weiteren notwendigen Renovierungsarbeiten eingezogen sei. Im Juni 2011 sei ein Käufer für die Wohnung gefunden worden.

Sie weise darauf hin, dass sie ohne die nicht alltäglichen Ereignisse mit dem Mieter (Zwangsräumung) die Wohnung immer noch vermieten würde, wie dies aus der Prognoserechnung 2005 ersichtlich gewesen sei. Ihre damalige Absicht, die Wohnung langfristig zu vermieten, sei ja auch vom Finanzamt anerkannt worden, da davon auszugehen gewesen wäre, dass nach Wegfall der Kreditzinsen ab dem Jahr 2014 ein Gesamtüberschuss entstanden wäre und somit eine Einkunftsquelle vorgelegen hätte.

Darüber hinaus beantrage sie die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages in der Höhe von 220 Euro im Jahr 2009 sowie Sonderausgaben von 2.256,85 Euro (siehe Beilage) für das Jahr 2010.

In der in der Folge ergangenen BVE wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass das Mietverhältnis mit dem neuen Mieter, welcher am 1. Februar 2009 in die Wohnung eingezogen sei, offensichtlich aufgrund des Verkaufes der Wohnung, nachdem ein Käufer gefunden worden wäre, im Jahr 2011 wieder beendet worden sei, obwohl davon ausgegangen werden könne, dass eine Weitervermietung möglich gewesen wäre. Der neue Mieter habe lt. den erklärten Mieteinnahmen für die Jahre ab 2009 die Miete bezahlt und hätte sich bei Weiterbestehen des Mietverhältnisses die Möglichkeit ergeben, wie in der Ertragsprognose vom 21. August 2008 festgehalten, ab dem Jahr 2014 einen Einnahmenüberschuss nach dem Wegfall der Kreditzinsen zu erzielen.

„Die Wieder-Vermietbarkeit war gegeben nach Instandsetzungs- bzw. Renovierungsmaßnahmen (neues Mietverhältnis ab 01.02.2009), und kann daher

auch von unerwarteten Problemen auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter nicht gesprochen werden, sodass von Unwägbarkeiten nicht ausgegangen werden kann, da die Unannehmlichkeiten in Zusammenhang mit dem Mieter Hr. H. noch keine Unwägbarkeit darstellt, und zu den Vermietungsrisiken zu zählen sind.

.....

Der gleichzeitig mit der Berufung beantragte Kinderfreibetrag für das Jahr 2009, und Sonderausgaben für das Jahr 2010 können nicht berücksichtigt werden, da keine Wiederaufnahmsgründe gem. § 303 BAO vorliegen.

Nur wenn Wiederaufnahmsgründe gegeben sind (Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel), kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO durchgeführt werden."

In ihrem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage der Beschwerde führte die Bf. aus, dass sie die Wohnung im Jahr 1993 angeschafft und in den ersten Jahren selbst bewohnt habe. Nach Änderung ihrer Lebensumstände habe sie die Wohnung vermietet, da sie zu klein geworden sei. Die kleine Wohnung sei ihr jedoch perfekt als Nebeneinkommen sowie als Vorsorge erschienen. Aufgrund der schrecklichen Erfahrung mit dem Mieter, die für sie als alleinerziehende Mutter kein typisches Vermietungsrisiko darstelle, habe sie einen Makler beauftragt, die Wohnung zu verkaufen.

Mittels Vorhaltes wurde die Bf. in der Folge vom Bundesfinanzgericht eingeladen, eine realistische Prognoserechnung vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die Bf. mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2015 nach. Die dieser Vorhaltsbeantwortung beigelegten Prognoserechnungen ergaben einen Überschuss der Mieteinnahmen ab dem Jahr 2014. Weiters wurden ein Nachweis, der bestätigt, dass der im Jahr 1999 aufgenommene Kredit zur Wohnraumschaffung der Bf. bis längsten 1. April 2014 zur Verfügung stand und der am 29. Jänner 2009 auf drei Jahr abgeschlossene Mietvertrag vorgelegt.

Das Finanzamt gab bekannt, dass es keine inhaltlichen Gründe für die Nichtberücksichtigung der in der Beschwerde beantragten Sonderausgaben und des Kinderfreibetrages gebe .

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. 1997/358, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

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 erwarten lässt.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die in § 2 Abs. 3 und 4 LVO normierten Zeiträume kommen aber nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige (VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162).

Dieser hat die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein bzw. muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen (VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit eingereicht, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen.

Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass seine *ursprüngliche* Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Konnte ein Gesamterfolg von vornherein im absehbaren Zeitraum nach Art der Betätigung nicht erwartet werden, liegt (auch bei Einstellung aufgrund von Unwägbarkeiten) Liebhaberei vor. War dagegen ein Gesamterfolg objektiv zu erwarten, hindern Unwägbarkeiten die Annahme einer Einkunftsquelle nicht. Oder mit anderen Worten: Die Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgeschlossenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung. Allerdings obliegt dem Steuerpflichtigen der Beweis, dass eine grundsätzliche ertragsfähige Betätigung vorliegt, die ursprünglich auf die Erreichung eines Totalüberschusses gerichtet war (BFG 15.9.2014, RV/1100449/2012 und die dort zitierte Rechtsprechung und Judikatur).

Die Bf. und das Finanzamt stimmen grundsätzlich in ihrer Annahme überein, dass ein Gesamtgewinn innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erzielbar ist. Diese Annahme hat die Bf. nach Vorlage ihrer Beschwerde auch an Hand einer Prognoserechnung,

die den erforderlichen Mindestanforderungen, wie Einbeziehung von Instandsetzungen oder Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen gerecht wird, bestätigt.

Ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (VwGH 24.6.2010, 200/15/0343).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann aufgrund des verwirklichten Sachverhaltes im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden, dass die Verkaufsabsicht bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit gegeben war. Die Bf. hat ihre bis dahin selbst genutzte Wohnung ab dem Jahr 2005 vermietet und plausibel dargetan, dies aus Gründen der Vorsorge und als Nebeneinkommen geplant zu haben. Erst die belastende Situation der Vermietung an einen Betrüger und die in der Folge eingebrachte Räumungsklage, an deren Echtheit keine Zweifel bestehen, ließ sie den Entschluss zur Veräußerung -kurz vor Erzielung von positiven Ergebnissen - fassen. Es gibt keinen Grund zur Annahme, dass die Vermietung von vornherein für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant war, oder dass die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Da vom Vorliegen einer grundsätzlich ertragsfähigen Tätigkeit auszugehen ist, steht dieser Ertragsfähigkeit der Umstand, dass die Wohnung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen worden war, nicht entgegen.

In der Beschwerde gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide hat die Bf. auch die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages für das Jahr 2009 und von Sonderausgaben für das Jahr 2010 beantragt.

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände (§ 270 BAO).

Wie bisher nach § 280 besteht auch nach § 270 (idF FVwGG 2012) im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot Ritz, BAO⁵, Tz 1 zu § 270).

Auch in dem nach der Wiederaufnahme erlassenen Sachbescheid sind Änderungen nicht nur hinsichtlich der vom Wiederaufnahmsgrund berührten Bescheidelementen zulässig:

War die Wiederaufnahme auf Grund einer neu hervorgekommenen Tatsache zulässig, so darf im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung jener

Bemessungsgrundlagen erfolgen, hinsichtlich derer keine neuen Tatsachen und Beweismittel gegeben sind (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016).

Dieser Rechtsprechung folgend, sind die von der Bf. im Rechtsmittelverfahren beantragten Änderungen zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Erkenntnis werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, da in rechtlicher Hinsicht der in dieser Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wird.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. November 2015