



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 5

GZ. RV/3590-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Wth, vom 13. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 13. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärt ua Einkünfte aus Vermietung einer Wohnung in Wien. Mit Schreiben vom 4.8.1998 brachte er folgendes vor:

“...Was die Einkünfte aus Vermietung der Wohnung in Wien , betrifft, so wurde diese im Jahre 1998 nicht mehr vermietet und fallen daher auch keine Einkünfte mehr an...“

Die steuerlichen Ergebnisse aus der Vermietung der Wohnung bis 1998 waren lt Aufstellung des Finanzamtes (FA) wie folgt (in ATS):

1994	ATS	-2.377
1995	ATS	+33.508
1996	ATS	+48.390
1997	ATS	-97.992

Der Bw erklärte im Jahr 1998 Mieteinnahmen von 0 und einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von ATS 37.909,73,-- aus der Vermietung der Wohnung.

Im Jahr 1999 erklärte er Mieteinnahmen von 0 und einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von ATS 39.202,01,-- aus der Vermietung der Wohnung.

Im Streitjahr 2000 erklärte er Mieteinnahmen von 0 und einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von ATS 41.522,49,-- aus der Vermietung der Wohnung.

Im Jahr 2001 erklärte er Mieteinnahmen von 0 und einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von ATS 38.534,28,-- aus der Vermietung der Wohnung.

Im Jahr 2002 erklärte er Mieteinnahmen von 0 und einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 2.902,52,-- (ATS 39.939,55,--) aus der Vermietung der Wohnung.

Im Streitjahr ersuchte das FA den Bw bekannt zu geben, weshalb aus der Vermietung ggstdl Wohnung ab 1998 keine Einnahmen mehr erzielt werden und weiters eine Prognoserechnung vorzulegen, da bis jetzt ein Gesamtverlust (1994 – 2000) von ATS 137.105,-- erzielt worden sei.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt:

“Der Bw ist sehr bemüht, die Wohnung ... zu vermieten. Er strebt aus eigenem Interesse eine gewinnbringende Vermietung an und hat nach Wegfall des Vormieters auch die notwendigsten Reparaturen durchgeführt, um einen geeigneten neuen Mieter finden zu können. Trotz mehrmaliger Inserate ist es aber bis jetzt, auf Grund der momentan prekären Lage am Immobilienmarkt nicht gelungen, einen geeigneten Mieter zu finden. Da der Bw aus eigenem gewinnorientierten Interesse daran interessiert ist, die bisher angelaufenen Leerstehungskosten in einem möglichst kurzen Zeitraum zu amortisieren, war er bisher nicht bereit, die Wohnung unterpreisig zu vermieten. Bei einer durchaus realistischen Monatsmiete von ca ATS 8.000,-- bis 9.000,-- inkl Betriebskosten, kann der bisher angelaufene Verlust auf Grund der günstigen Kostenstruktur (keine Finanzierungskosten!) in spätestens 2 bis 3 Jahren kompensiert werden.

Meiner Erfahrung nach ist daher trotz vorübergehender Werbungskostenüberschüsse vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.“

Das FA setzte die Einkommensteuer 2000 vorläufig fest, erkannte den geltend gemachten Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus ggstdl Wohnung nicht an und führte in der Begründung aus:

“Aus der Vermietung der Eigentumswohnung ... wurden in den Jahren 1994 – 2000 Verluste von insgesamt ATS 137.105,-- erzielt. Seit 1998 werden keine Einnahmen mehr erzielt. Auch wenn Bemühungen zur Vermietung getätigten werden und die Kostenstruktur günstig wäre, ist es nicht wahrscheinlich, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss zu erreichen sein wird, die Verluste sind daher nicht ausgleichsfähig, die Vorsteuern sind nicht abzugsfähig. Im Hinblick auf die Ungewissheit ergehen die Bescheide jedoch vorläufig.“

In der Berufung wurde iw vorgebracht:

“... Im angefochtenen Bescheid werden die Verluste aus der Vermietung der Eigentumswohnung ... nicht anerkannt. Dies deswegen, weil nach Ansicht des Finanzamtes es nicht wahrscheinlich sei, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erreicht werden könnte. Dagegen wende ich ein, dass Bescheidbegründungen auf Fakten und nicht auf Wahrscheinlichkeiten beruhen sollten. Faktum ist, dass es in der restlichen zur Verfügung stehenden Beobachtungszeit unter Zugrundelegung einer ortsüblichen Miete und auf Grund der günstigen Fixkostenstruktur durchaus möglich wäre, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tatsache, dass mein Mandant trotz Bemühungen derzeit nicht in der Lage ist, die Wohnung zu vermieten, ist schließlich nicht unabänderlich. Es ist durchaus möglich, dass innerhalb kürzester Zeit eine Vermietung des Objekts möglich wird, weil eine entsprechende Nachfrage vorhanden ist. Es hat daher auch in diesem Fall der Grundsatz in dubio pro reo zu gelten und die Voluptuarvermutung mit ihren entsprechenden steuerlichen Folgen erst dann Platz zu greifen, wenn auf Grund des Zeitablaufes auch unter Zugrundelegung einer ortsüblichen Miete und unter Beibehaltung der Fixkostenstruktur rein rechnerisch die Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht mehr möglich ist.

Ich beantrage daher, meiner Berufung stattzugeben und die für das Jahr 2000 erklärten Verluste aus der Vermietung der Liegenschaft steuerlich anzuerkennen. ...“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bw ist Arzt und macht daneben ua Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Wien , geltend. Die Ergebnisse aus der Vermietung von 1994 – 2002 sind wie folgt (in ATS):

1994	ATS	-2.377
1995	ATS	+33.508
1996	ATS	+48.390
1997	ATS	-97.992
1998	ATS	-37.909
1999	ATS	-39.202
2000	ATS	-41.522
2001	ATS	-38.534
2002	ATS	-39.939

Das Gesamtergebnis beträgt – 215.577

Seit 1998 wird die Wohnung nicht mehr vermietet; die Einnahmen belaufen sich daher seitdem auf 0.

Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt.

Die Art der Vermietungstätigkeit des Bw lässt die Erwirtschaftung eines positiven Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von ca 20 Jahren nicht erwarten.

Der Bw hat sein Streben nach Gewinnerzielung nicht ausreichend dokumentiert. Er hat nicht alle wirtschaftlich sinnvollen Schritte gesetzt, um die Wohnung (neu) zu vermieten und wieder Einnahmen zu erzielen. Die Ertragsfähigkeit ist daher bei gleich bleibender wirtschaftlicher Entwicklung nicht gegeben.

Von Bedeutung ist auch die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre. Diese kann zum derzeitigen Zeitpunkt nicht endgültig beurteilt werden.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die bisherigen Ergebnisse sind aktenkundig. Die Wohnung wird unbestritten seit 1998 nicht vermietet. Es handelt sich unbestritten um eine Eigentumswohnung.

Allein die Tatsache, dass die Wohnung jedenfalls bis inklusive 2002, also mindestens 5 Jahre, leer steht, beweist, dass die objektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben ist, da zwangsläufig Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen anfallen, wodurch sich eine bisheriges Gesamtergebnis von ATS – 215.577,-- ergibt.

Auch subjektiv ist die Ertragsfähigkeit nicht gegeben. Der Bw hat sein Streben nach Gewinnerzielung nicht dokumentiert. Er hat nicht angeführt, welche Maßnahmen er setzt, um die Wohnung möglichst bald wieder vermieten zu können. Wenn, wie in der Berufung vorgebracht wird, "eine entsprechende Nachfrage vorhanden ist", ist nicht nachzuvollziehen, warum die Wohnung schon so lange leer steht. Dass notwendige Reparaturen durchgeführt worden wären, wie vorgebracht wird, ist aus den aus den Steuererklärungen ersichtlichen Betriebsergebnissen nicht ersichtlich. Die Werbungskosten von 1998 bis 2002 sind jedes Jahr in etwa gleich hoch und resultieren aus der Absetzung für Abnutzung und den Betriebskosten, die jedes Jahr ca ATS 20.000,-- betragen. Das Vorbringen, der Bw sei nicht bereit, "die Wohnung unterpreisig zu vermieten", belegt nur, dass er nicht alle wirtschaftlich sinnvollen Schritte

gesetzt hat, um die Wohnung neu zu vermieten. Bei vorhandener Nachfrage und gegebenem Angebot ist der Preis das Regulativ. Diesen unverändert hoch zu belassen und jahrelang keinen Mieter zu finden, entspricht nicht der notwendigen Voraussetzung, alle wirtschaftlich sinnvollen Schritte gesetzt zu haben.

Der Bw hat trotz Aufforderung keine Prognoserechnung vorgelegt. Es ist daher von den derzeitigen wirtschaftlichen Gegebenheiten auszugehen und demnach davon, dass sich die Einnahmen auf 0 belaufen. Daher ist keine Einkunftsquelle gegeben. Dass dies auf unvorhersehbaren Unwägbarkeiten beruht, konnte der Bw nicht nachweisen oder glaubhaft machen. Die seit 5 Jahren bestehende Leerstehung der Wohnung spricht auch dagegen. Ohne Vorlage einer Prognoserechnung kann nur von den Ergebnissen der letzten (bekanntgegebenen) Jahre ausgegangen werden und können nur diese Ergebnisse in die Zukunft projiziert werden. Es muss daher angenommen werden, dass diese Ergebnisse (Einnahmen von 0, nur Werbungskosten) auch in den nächsten Jahren erzielt werden, sodass ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren nicht erreichbar ist.

Die Ergebnisse der Zukunft können jedoch nicht mit absoluter Sicherheit prognostiziert werden; es ist aber nach den bisherigen Ergebnissen und nach der anzunehmenden künftigen Entwicklung wahrscheinlich, dass keine Einkunftsquelle vorliegt.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl Nr 33/1993 (Stammfassung), wird Liebhaberei nach § 1 Abs 2 Z 1 LVO angenommen, wenn Verluste entstehen

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, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen

oder nach § 1 Abs 2 Z 2 LVO

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

Nach § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gem § 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 dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Nach § 3 Abs 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Die VO ist gem § 8 Abs 1 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden.

Sie ist auch im Streitjahr anzuwenden, da die durch BGBl II Nr 358/1997 normierten Änderungen der §§ 1 Abs 2 Z 1, 2 u 3 und § 2 Abs 3 u 4 gem § 8 Abs 3 VO idF BGBl II Nr 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen dann anzuwenden sind, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14.11.1997 begonnen hat.

Im ggstdl Fall hat der absehbare Zeitraum vor 1997 begonnen.

Unbestritten ist, dass der Bw mit der Vermietung der Eigentumswohnung eine Tätigkeit betreibt, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs 2 Z 1 (Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) fällt. Diese Vermutung kann gem § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Vermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Der VwGH hat sich des Öfteren mit der LVO beschäftigt und gelangte im Erkenntnis (verstärkter Senat) vom 3.7.1996, ZI 93/13/0171, zur Ansicht, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden kann, nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit müsse vielmehr eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe.

Nach der Judikatur des VwGH ist bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von ca 20 Jahren zu verstehen. Dieser Zeitraum gilt auch für Zeiträume, in denen die LVO 1993 (id Stammfassung) zur Anwendung kommt.

Dieser Zeitraum gilt daher auch für den vorliegenden Fall.

Wie bereits ausgeführt, ergibt die Betrachtung der in den Jahren 1994 – 2002 erzielten und der in den Folgejahren bei gleich bleibender Art der Bewirtschaftung zu erwartenden Einkünfte, dass voraussichtlich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von ca 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt wird.

Dem Bw ist es daher nicht gelungen, die Vermutung der Liebhaberei zu widerlegen.

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

In der Literatur wird dazu die Ansicht vertreten, dass vorläufige Bescheide va dann erlassen werden dürfen, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein (s Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 200, Tz 5). Sprechen die Umstände eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle, kann mittels Bescheid gem § 200 BAO vorläufig davon ausgegangen werden, dass keine Einkunftsquelle vorliegt (s Erkenntnis d VwGH v 21.6.1994, ZI 93/14/0217). Diese Vorgangsweise ist bei Betätigungen gem § 1 Abs 2 LVO auf Grund der Liebhabereivermutung eher gerechtfertigt als bei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (s Neuber, Kompaktfassung des Liebhabereirechts, Artikel, ÖStZ 2001/86, XV. Verfahrensrecht).

Im ggstdl Fall ist nach den bisherigen Ergebnissen und nach der vorherzusehenden künftigen Entwicklung anzunehmen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt; da die Ergebnisse der Zukunft nicht mit absoluter Sicherheit prognostiziert werden können, ist die Annahme der Abgabepflicht (das Vorliegen von Liebhaberei und damit das Nichtanerkennen der Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen) wahrscheinlich, aber nicht gewiss, sodass die vorläufige Abgabenfestsetzung durch das FA zu Recht erfolgte.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 25. Februar 2005