



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., 9... X., X.-weg1, vom 18. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der Einkommensteuerbescheid 2004 dergestalt abgeändert, als dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr festgesetzt werden.

Die Berechnungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat im Jahr 1999 eine Liegenschaft mit einem Einfamilienhaus im Versteigerungswege erworben.

In den **Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2004** wies der Bw. aus der Vermietung des Einfamilienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - € 4.873,60 (2002), € 35,50 (2003) und - € 4.163,16 (2004) aus. Im Juli 2006 gab der Bw. seine erste Prognoserechnung (I) ab, die zu einem positiven Ergebnis führte. Dieser waren Einnahmen von jährlich € 7.090,92 zugrunde gelegt. Nach Einreichung einer berichtigten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2004 hob das Finanzamt am **18. Juli 2006** den bisherigen **Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO** auf und erließ einen neuen

Einkommensteuerbescheid, in dem es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 520,10 festsetzte.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2004 erhobenen **Berufung** brachte der Bw. vor, dass der Mieter die Höhe der Miete von monatlich € 650,00 angefochten habe, da diese Miete weit über der ortsüblichen von ca. € 300,00 liege. Nach Rücksprache mit der Stadtgemeinde sowie der Wirtschaftskammer und einem Rechtsanwalt sei anzunehmen, dass dem Begehren des Mieters vor Gericht stattgegeben würde. Eine außergerichtliche Einigung scheine daher angebracht gewesen.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages führte der Bw. noch aus, dass er die Mieteinnahmen in Unkenntnis vom Mietvertrag übernommen habe, diese jedoch nicht den tatsächlich vereinnahmten Beträgen entsprechen würden. Da abzusehen gewesen sei, dass die Mietrückstände aufgrund der zu hoch angesetzten Miete von € 650,00 und der wirtschaftlichen Lage des Mieters nicht einzutreiben gewesen wären, habe er die Miete auf € 350,00 einvernehmlich und rückwirkend per 1. Jänner 2004 festgesetzt. Diese Einigung sei notwendig gewesen, denn hätte er den Mieter verloren, wäre das Objekt auch zu dem reduzierten Preis kaum wieder zu vermieten gewesen. Er beehrte die Neuerstellung des Einkommensteuerbescheides 2004.

Der ursprüngliche Mietvertrag, beginnend mit 1. April 2002, hat folgenden Wortlaut:

„Abgeschlossen zwischen A. B. (A. B.), ... als Vermieter und R. E. (R. E.), ... und M. E. (M. E.), als Mieter

I

Herr A. B. – als Vermieter – ist Eigentümer der Liegenschaft EZ Auf dieser Liegenschaft befindet sich das Wohnhaus

II

Der Vermieter vermietet an die Ehegatten R. E. und M. E. – als Mieter – das im Punkt I genannte Objekt zum Pauschalmietzins von EUR 650,00.

III

Das Mietverhältnis beginnt am 1.4.2002 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Mietverhältnis kann beiderseits unter Einhaltung einer vierteljährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres aufgekündigt werden.

IV

Die Mieter verpflichten sich, die anfallenden Strom-, Entsorgungs- und Wasserkosten an die jeweils vorschreibende Stelle zu entrichten.

V

Die Mieter bestätigen, den Bestandsgegenstand im ordnungsgemäßen Zustand, wie besichtigt, übernommen zu haben.

VI

Die Mieter sind verpflichtet, den Bestandsgegenstand ordnungsgemäß und pfleglich zu behandeln. Sie sind auch verpflichtet, die Außenflächen der Liegenschaft entsprechend zu pflegen und zu warten. Etwaige Schäden oder Ausbesserungen sind dem Vermieter zu melden und deren Behebung nicht zu behindern.

VII

Nach Beendigung des Mietverhältnisses ist der Bestandsgegenstand geräumt und in gereinigtem Zustand zurückzustellen.

VIII

...

Vermieter	Mieter
-----------	--------

Klagenfurt, 22.4.2002"

In der am 24. August 2006 abgeschlossenen „**Änderung vom Mietvertrag vom 22. April 2002 Pkt. II**“ heißt es wie folgt:

„Der Pauschalmietzins wird einvernehmlich zwischen Mieter und Vermieter rückwirkend per 01.01.2004 mit € 350,00 festgesetzt.“

In der **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004** qualifizierte das Finanzamt die Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Laut vorliegender Prognoserechnung sei bei monatlichen Mieten von € 350,00 innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar.

Dem **Vorlageantrag** betreffend **Einkommensteuer 2004** legte der Bw. eine neue Prognoserechnung bei. In der zuvor eingereichten habe er die Zinsen nicht vom fallenden Darlehen berücksichtigt, sondern jene vom Jahr 2004 für die Laufzeit von 20 Jahren herangezogen. Außerdem habe nach Überprüfung der Bausubstanz festgestellt werden können, dass in absehbarer Zeit und nach menschlichem Ermessen keine größeren Reparaturen anfallen dürften, zumal das Objekt sehr sorgfältig gewartet werde.

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2002	5.850,00	6.419,77	- 569,77
2003	7.800,00	8.887,66	- 1.087,66
2004	3.818,18	6.570,82	- 2.752,64
2005	3.818,18	4.808,52	- 990,34
2006	3.818,18	4.643,75	- 825,57
2007	3.818,18	4.523,47	- 705,29
2008	3.818,18	4.403,47	- 585,29
2009	3.818,18	4.042,47	- 224,29
2010	3.818,18	3.822,47	- 4,29
2011	3.818,18	3.702,47	115,71
2012	3.818,18	3.580,47	237,71
2013	3.818,18	3.462,47	355,71
2014	3.818,18	3.342,47	475,71
2015	3.818,18	3.222,47	595,71

2016	3.818,18	3.102,47	715,71
2017	3.818,18	2.982,47	835,71
2018	3.818,18	2.862,47	955,71
2019	3.818,18	2.742,47	1.075,71
2020	3.818,18	2.622,47	1.195,71
2021	3.818,18	2.502,47	1.315,71
	82.377,24	82.247,57	129,67

Über **Vorhalt vom 20. Jänner 2009**, die der zuletzt vorgelegten Prognoserechnung zugrunde liegenden Teilpositionen der Werbungskosten bekannt zu geben, brachte er im weiteren Berufungsverfahren die nachfolgende Prognoserechnung bei:

Jahr	Einnahmen	Zinsen	Afa	Grundsteuer	Kanal	Telefon Fahrtsp.	Ver- sicherung
2002	5.850,00	5.182,87	768,17	37,80	-	125,00	96,10
2003	7.800,00	6.977,87	768,17	37,80	-	125,00	96,10
2004	3.818,18	3.433,80	768,17	37,80	2.109,95	125,00	96,10
2005	3.818,18	3.078,16	768,17	37,80	331,33	125,00	96,10
2006	3.818,18	2.966,97	768,17	37,80	192,39	125,00	96,10
2007	3.818,18	3.189,56	768,17	37,80	191,19	125,00	109,84
2008	3.818,18	3.075,39	768,17	37,80	466,38	130,00	112,98
2009	3.932,70	2.974,57	768,17	37,80	400,00	130,00	113,00
2010	3.932,70	2.825,72	768,17	37,80	400,00	130,00	113,00
2011	3.932,70	2.700,07	768,17	37,80	400,00	130,00	113,00
2012	4.050,68	2.532,94	768,17	37,80	400,00	135,00	113,00
2013	4.050,68	2.386,93	768,17	37,80	400,00	130,00	120,00
2014	4.050,68	2.225,93	768,17	37,80	400,00	125,00	120,00
2015	4.172,20	2.057,45	768,17	37,80	400,00	125,00	120,00
2016	4.172,20	1.995,64	768,17	37,80	400,00	125,00	120,00
2017	4.172,20	1.693,99	768,17	37,80	400,00	130,00	125,00
2018	4.297,37	1.491,73	768,17	37,80	400,00	130,00	125,00
2019	4.297,37	1.296,04	768,17	37,80	400,00	135,00	125,00
2020	4.297,37	1.085,06	768,17	37,80	400,00	135,00	125,00
2021	4.426,28	857,11	768,17	37,80	400,00	135,00	125,00
	86.526,03	54.027,80	15.363,40	756,00	8.491,24	2.575,00	2.260,32
Jahr	Summe Ausgaben	Einnahmen- Ausgaben					
2002	6.209,94	- 359,94					
2003	8.004,94	- 204,94					
2004	6.570,82	- 2.752,64					
2005	4.436,56	- 618,38					
2006	4.186,43	- 368,25					
2007	4.421,56	- 603,38					
2008	4.590,72	- 772,54					
2009	4.423,54	- 490,84					
2010	4.274,69	- 341,99					
2011	4.149,04	- 216,34					
2012	3.986,91	63,77					
2013	3.842,90	207,78					
2014	3.676,90	373,78					
2015	3.508,42	663,78					
2016	3.446,61	725,59					
2017	3.154,96	1.017,24					
2018	2.952,70	1.344,67					
2019	2.762,01	1.535,36					
2020	2.551,03	1.746,34					
2021	2.323,08	2.103,20					

	83.473,76	3.052,27
--	-----------	-----------------

Die Aufwendungen für Grundsteuer und Kanal habe er von Anfang an getragen. Über Befragen, wie der Plan für die Vermietung ausgesehen habe, ob dieser einzuhalten gewesen sei oder er habe abweichen müssen, führte der Bw. aus, dass er mtl. € 650,00 habe erlösen wollen. Da der Mieter infolge der Verpflichtungen (Exekutionen mtl. € 300,00 A-Bank, mtl. € 50,00 Finanzamt) die für diesen Standort auch zu hoch angesetzte Miete nicht habe bezahlen können, habe er die einvernehmliche Lösung akzeptieren müssen. Der Mieter hatte einen Schlaganfall, seine Gattin wartete auf eine Spenderniere, seine Mutter sei bettlägerig gewesen und 2004 verstorben. Er habe diese Mitmenschen nicht in die Verzweiflung treiben können, zumal er die Liegenschaft günstig erworben habe. Dadurch bedingt hätten sie per 24. August 2006 rückwirkend per 1. Jänner 2004 der Mietvertrag geändert.

Bezüglich der Fremdverbindlichkeiten legte der Bw. ein Schreiben der C- Bausparkasse über den Abschluss eines Bausparvertrages mit Beginn 10. März 2000 über eine Vertragssumme von S 1,692.000,00 vor. Es habe sich um einen Bausparvertrag mit Vorfinanzierung und Zuteilung gehandelt. Er zahle monatliche Tilgungsraten und habe den Plan einhalten können. Außerordentliche Kapitaltilgungen habe es nicht gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Liebhabelei ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993, idF BGBl. II 358/1997 (LVO)**, bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabelei gemäß **§ 2 Z 4 LVO** 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 Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne 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.

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

Bei der Vermietung des Einfamilienhauses müsste also innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar sein, dies wäre hier - gerechnet ab der Vermietung seit April 2002 - bis zum Ablauf des Jahres 2021.

Bei der Prognose ist zu berücksichtigen, dass ihr normale wirtschaftliche Verhältnisse zugrunde zu legen sind, ungewöhnliche Verhältnisse sind hingegen auszublenden (vgl. VwGH vom 28. 2. 2002, 96/15/0219).

Die ursprüngliche Miete von € 650,00 pro Monat war laut Angaben des Bw. zu hoch bemessen. Dies waren gewissermaßen „ungewöhnliche Verhältnisse“, die der Bw. selbst korrigierte. Wenn auch erst im August 2006 rückwirkend vereinbart, beträgt ab 1. Jänner 2004 die mtl. Miete € 350,00. Demzufolge ist ab 1. Jänner 2004 von einer mtl. Miete von € 350,00 auszugehen.

Der Bw. gelangte in der Prognoserechnung vom 5. Feber 2009 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von € 3.052,27; dieser basiert ua. aber auf den ab 2009 steigenden, also wertgesicherten Mieteinnahmen. Weder im Mietvertrag vom 22. April 2002, noch in der Änderung zum Mietvertrag vom 24. August 2006 ist eine solche Wertsicherung vereinbart. Auch ist der Bw. in seinen vorigen Prognoserechnungen von nicht wertgesicherten Mieteinnahmen ausgegangen. Zumal Wertsicherungsklauseln einnahmenseitig bei der Prognose nur zu berücksichtigen sind, wenn sie in bestehenden Mietverträgen auch tatsächlich vereinbart sind (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Tz. 264), und hier eine solche Vereinbarung nicht vorliegt, ist auch für die Jahre ab 2009 nur die nicht wertgesicherte Miete von € 350,00 pro Monat, d. s. € 3.818,18 pro Jahr, in Ansatz zu bringen. Dies führt zu einer Verminderung der Einnahmen bis 2021 von € 4.148,79, der Gesamtwerbungskostenüberschuss würde nach Ablauf des Jahres 2021 € 1.096,52 betragen.

Der zuletzt angestellten Prognose sind günstigste Verhältnisse zugrunde gelegt. Der Bw. hat in keiner Weise ein Mietausfallsrisiko in die Betrachtungen einbezogen; dieses hätte hier aber in einer den wahren Verhältnissen möglichst nahe kommenden Prognoserechnung Eingang zu finden gehabt; denn der Bw. führte aus, bei Verlust des Mieters das Objekt selbst zu diesem verminderten Mietzins kaum wieder vermieten zu können.

Mag auch das Gebäude gut gewartet werden, so haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten regelmäßig ihren

unverzichtbaren Platz (vgl. VwGH vom 20. 9. 2006, 2005/14/0093). Demzufolge wären auch noch für diese Teilposition geschätzte Werbungskosten in Ansatz zu bringen gewesen.

Zumal nach Ablauf des Jahres 2021 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von jedenfalls € 1.096,52 verbleibt, der sich durch ein geschätztes Mietausfallsrisiko und geschätzte Aufwendungen für künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten auf alle Fälle erhöhen würde, ist die Vermietung des Bw. in der gewählten Art und Weise als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Angesichts des ohnehin bestehenden Gesamtwerbungskostenüberschusses erübrigt sich ein Eingehen auf die konkreten Wertansätze für die Teilpositionen Mietausfallsrisiko und Instandhaltungs- und Reparaturkosten. Dass Unwägbarkeiten vorgelegen wären, hat der Bw. nicht dargetan.

Nach all dem Gesagten ist die Vermietung in der gewählten Art und Weise eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 ist daher als unbegründet abzuweisen. Gleichzeitig wird der Einkommensteuerbescheid 2004 dergestalt abgeändert, als dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr festgesetzt werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 26. Februar 2009