



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, vertreten durch Steuer-Beratung Gaedke & Partner GmbH, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 15. Oktober 2009 und vom 18. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. August 2009 und vom 19. April 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben.

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

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für die Streitjahre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung von zwei bebauten Liegenschaften. Aus der Vermietung der Liegenschaft 1 (B in C) erklärte er Gewinne in Höhe von 82.024,23 Euro (2004), 67.721,93 Euro (2005), 47.899,61 Euro (2006), 42.992,73 Euro (2007) bzw. 49.390,22 Euro (2008). Aus der Vermietung der Liegenschaft 2 (D, ebenfalls in C) erklärte er Verluste in Höhe

von 17.530,63 Euro (2004), 11.117,40 Euro (2005), 12.234,93 Euro (2006), 12.343,72 Euro (2007) bzw. 14.835,24 Euro (2008), wobei er aus der Vermietung dieser Liegenschaft nur im Jahr 2004 Einnahmen, und zwar in Höhe von 1.500,00 Euro, erzielte.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, hinsichtlich der Liegenschaft 2 habe der Bw. in den Jahren 2004 (Kauf der Liegenschaft um 170.000,00 Euro) bis 2007 noch keine „nachhaltigen Aktivitäten zur Vorbereitung einer wirtschaftlichen Vermietung“ nachweisen können. Erst im Jahr 2008 seien nachweislich Vermittlungsaufträge an einen Makler erteilt worden. Da aus der Vermietung der Liegenschaft 2 bis zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung noch keine Einnahmen erzielt und auch keine Veränderungen vorgenommen worden seien, um eine Vermietung zu ermöglichen, handle es sich bei dieser Liegenschaft um keine Einkunftsquelle im Sinn des Einkommensteuergesetzes. Die im Zusammenhang mit der Liegenschaft 2 erklärten Verluste seien daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 den Feststellungen des Prüfers.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde ausgeführt, da der Bw. bereits seit Jahren die Liegenschaft 1 in C erfolgreich vermiete, habe er Anfang des Jahres 2004, als sich eine gute Gelegenheit geboten habe, die Liegenschaft 2, ebenfalls in C, erworben. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft sei nicht damit zu rechnen gewesen, dass es mit der Vermietung dieser Liegenschaft jemals Probleme geben werde. Der Voreigentümer habe die Liegenschaft aus Altersgründen verkauft. Tatsächlich habe die Liegenschaft unmittelbar nach ihrem Erwerb kurzzeitig vermietet werden können und es habe in der Folge zahlreiche Interessenten für eine weitere Vermietung gegeben, aus deren Kreis ein möglichst sicherer Dauermieter gefunden werden sollte. Auf Grund der bald nach dem Erwerb der Liegenschaft 2 eingetretenen Konjunktorentwicklung habe sich jedoch für Unternehmen aller Branchen eine drastische Verschlechterung des Standorts C ergeben. Das sei für den Bw. nicht vorhersehbar gewesen. Aus der Tatsache, dass der Bw. den gesamten Kaufpreis für die Liegenschaft 2 fremdfinanziert habe, sei ersichtlich, dass es sich bei diesem Kauf nicht um eine Geldanlage des Bw. gehandelt, sondern er die Absicht gehabt habe, aus der Nutzung dieser Liegenschaft Erträge zu erwirtschaften. Hätte der Bw. auch nur den geringsten Zweifel an der sofortigen Vermietbarkeit der Liegenschaft gehabt, hätte er diesen Kauf nicht getätigt. Als nach dem Auszug des ersten Mieters mehrere Kontakte mit Mietinteressenten erfolglos geblieben seien, sei ein Immobilienmakler mit der Suche nach einem geeigneten Mieter beauftragt worden. Um aus der Liegenschaft 2 endlich Einnahmen erzielen und die hohen Finanzierungskosten abdecken zu können, seien mit vielen Interessenten auch Kaufverhandlungen geführt worden.

Der Bw. hoffe aber weiterhin, in absehbarer Zeit geeignete Mieter zu finden. Sollte das Finanzamt dennoch die Ansicht vertreten, dass beim Bw. keine ernsthafte Vermietungsabsicht vorliege und die aus der Liegenschaft 2 erzielten Verluste steuerlich nicht ausgeglichen werden können, müsste der Bw. die Liegenschaft verkaufen, wobei der derzeit erzielbare Preis bei weitem nicht zur Abdeckung der bisher entstandenen Schulden ausreichen würde. Der Bw. ersuche daher, ihm in den nächsten beiden Jahren die Gelegenheit zu geben, die Ernsthaftigkeit seiner Vermietungsabsicht und die Möglichkeit der Vermietbarkeit der Liegenschaft nachzuweisen.

In Ergänzung der Berufung wurde dem Finanzamt am 25. März 2010 ein im Jahr 2010 abgeschlossener Bittleihvertrag vorgelegt. Darin räumte der Bw. einer in C ansässigen Werbefirma ab 1. März 2010 gegen einen monatlichen „Anerkennungszins“ von 91,20 Euro das Recht ein, bestimmte, im Vertrag genannte Flächen (ua. die Schaufenster) für Werbezwecke zu nutzen. Weiters legte der Bw. Kopien der von ihm im Jahr 2004 geschalteten Zeitungsinserte vor, in denen er die Liegenschaft 2 zur Vermietung angeboten hatte.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass es dem Bw. bisher nicht gelungen sei, eine ernsthafte und steuerlich effektive Vermietung der Liegenschaft 2 zu erreichen. Da es während des langen Zeitraums zwischen dem Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2004 und der Erledigung der Berufung durch das Finanzamt im Jahr 2010 noch zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen sei, sei eine weitere Verlängerung des Beobachtungszeitraums nicht möglich. Die genannten Kaufverhandlungen sprächen darüber hinaus nicht nur für eine Vermietungs-, sondern auch für eine Verkaufsabsicht des Bw.

In der Folge erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, wobei ein Ausgleich des im Zusammenhang mit der Liegenschaft 2 erklärten Verlustes mit den aus der Vermietung der Liegenschaft 1 erzielten Einkünften wiederum untersagt wurde.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 bzw. im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 führten der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter aus, die Liegenschaft 2 sei in ernsthafter Vermietungsabsicht erworben worden. Zum Zeitpunkt des Erwerbs habe der Bw. davon ausgehen können, dass eine ertragreiche Vermietung problemlos möglich sein werde. Kurzfristige Vermietungen seien auch erfolgt. Da eine langfristige Vermietung nach ersten Verhandlungen gescheitert sei, habe der Bw. mit Hilfe entsprechender Inserate nach einer Vermietungsmöglichkeit für das Geschäftslokal gesucht. Die Inserate seien dem Finanzamt im Berufungsverfahren bereits vorgelegt worden. Auch derzeit würden Verhandlungen betreffend eine Vermietung geführt, die bisher jedoch noch zu keinem Abschluss eines Mietvertrags geführt hätten. Da für den Erwerb der

Liegenschaft 2 nicht private Interessen ausschlaggebend gewesen seien, sondern die Absicht bestanden habe, entsprechende Mieteinnahmen zu erzielen, seien dem Bw. zumindest für einen gewissen Anlaufzeitraum Verluste zuzugestehen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. April 2013 wurden an den Bw. die folgenden Fragen gestellt bzw. wurde der Bw. ersucht, die folgenden Unterlagen vorzulegen:

- 1) Sie werden ersucht, den Mietvertrag aus dem Jahr 2004 vorzulegen oder bekannt zu geben, an wen die Vermietung erfolgte, wie lange das Mietverhältnis dauerte und wie hoch die vereinbarte Miete war.
- 2) Sie werden ersucht, Ihre – nach Ihren Angaben - auch in den Jahren 2005, 2006 und 2007 weiterhin bestehende Vermietungsabsicht anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.
- 3) Sie werden ersucht, bekannt zu geben, wann (in welchem Jahr) Sie Kaufverhandlungen betreffend die Liegenschaft D geführt haben.
- 4) Unter der Voraussetzung, dass das Vorliegen einer Vermietungstätigkeit im Sinn des [§ 28 EStG 1988](#) hinsichtlich der Liegenschaft D als erwiesen anzusehen ist, ist zu prüfen, ob es sich bei dieser Tätigkeit um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt. Sie haben im bisherigen Verfahren stets ausgeführt, im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft D seien Sie davon ausgegangen, dass eine ertragreiche Vermietung dieser Liegenschaft problemlos möglich sein werde. Sie werden daher ersucht, eine aus der Sicht des Betätigungsbeginns erstellte Prognoserechnung (Planungsrechnung bzw. Kalkulationsrechnung) vorzulegen. Diese Prognose- oder Planungsrechnung ist erforderlich, um der Abgabenbehörde zu ermöglichen, das Vorliegen der Absicht im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO 1993](#) zu beurteilen ([§ 2 Abs. 3 LVO 1993](#)).
- 5) Die Anerkennung von Verlusten für einen Anlaufzeitraum ist im Fall einer Vermietung nicht möglich, weil gemäß [§ 2 Abs. 3 LVO 1993](#) für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden [§ 2 Abs. 2 LVO 1993](#) nicht gilt. Es ist daher ab dem ersten Jahr einer Vermietung zu prüfen, ob es sich bei dieser Tätigkeit um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt. Sie werden daher ersucht, bekannt zu geben, welche Maßnahmen Sie ergriffen haben, um der – nach Ihren Angaben - jahrelang erfolglos gebliebenen Suche nach einem geeigneten Mieter zu begegnen (zB Zugeständnisse bei der Miethöhe, der beabsichtigten Mietdauer oder dgl.).

In Beantwortung dieses Vorhalts führten der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter in einem Schreiben vom 22. Mai 2013 aus, die Liegenschaft 2 sei im Jahr 2004 kurzfristig, und zwar für einen Monat, an die Firma E vermietet worden. Der Mietvertrag sei mündlich abgeschlossen worden. Die Miete habe 1.500,00 Euro netto betragen. Im Zusammenhang mit der Suche nach einem weiteren geeigneten Mieter seien – wie bereits vorgebracht worden sei – mehrere

Inserate in diversen Zeitungen geschaltet und Makler beauftragt worden. Da diese Vorgangsweise nicht erfolgversprechend und überdies zu kostspielig gewesen sei, habe der Bw. sich entschlossen, die Suche nach einem Mieter über das Internetportal der Stadt C sowie über Anschläge weiterzuführen. Auf dem genannten Internetportal werde das Objekt derzeit noch immer angeboten. Das sei für den Bw. kostenlos. Anfragen habe es in den letzten Jahren alle zwei bis drei Monate gegeben. Die potentiellen Mieter hätten sich jedoch nicht einmal die Kautions für die (gastronomische) Ausstattung des Objekts leisten können. Die Höhe der Miete habe der Bw. von ursprünglich 4.200,00 Euro auf 3.200,00 Euro und zuletzt auf 2.500,00 Euro reduziert. Auch zu diesem Preis habe kein Mieter gefunden werden können. Den Kauf des Objekts habe der Bw. im Jahr 2004 fremdfinanziert. Da er den Kredit aufgrund mangelnder Erträge nun nicht mehr bedienen könne, sehe er sich gezwungen, das Objekt zum Verkauf anzubieten. Zu diesem Zweck seien in der letzten Zeit mehrere Immobilienmakler beauftragt worden. Obwohl der Bw. den ursprünglich verlangten Verkaufspreis von 600.000,00 Euro bereits auf 400.000,00 Euro gesenkt habe, habe das Objekt noch nicht vermittelt werden können. In diesem Zusammenhang legte der Bw. jeweils einen im Jahr 2012 sowie einen im Jahr 2013 erteilten Maklerauftrag vor, wonach das Objekt um 450.000,00 Euro bzw. um 400.000,00 Euro zum Verkauf angeboten werden sollte.

Dem Schreiben des Bw. vom 22. Mai 2013 wurde eine Prognoserechnung angeschlossen.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2013 wurde dem Finanzamt der Inhalt der Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnis gebracht.

In einer Stellungnahme vom 5. August 2013 führte das Finanzamt aus, in der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung seien für die Jahre 2004 bis 2013 Einnahmen in Höhe von 22.500,00 Euro bzw. in Höhe von 30.000,00 Euro angesetzt worden, obwohl das Objekt bisher nicht vermietet worden sei. Auch die für die letzten zehn Jahre angesetzten Einnahmenüberschüsse seien nicht erzielt worden. Es seien darüber hinaus keinerlei Maßnahmen erkennbar, aus denen eine ernsthafte Vermietungsabsicht hervorgehe. Die einzige Änderung im Vergleich zum Prüfungszeitraum sei, dass der Bw. das Objekt jetzt nicht mehr vermieten, sondern verkaufen möchte. Die in den Jahren 2004 bis 2007 erzielten Verluste seien nach Ansicht des Finanzamtes daher nicht anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. vermietet seit Jahren eine Liegenschaft (Gewerbeobjekt) in C (Liegenschaft 1). Aus dieser Vermietung erzielt er Einnahmenüberschüsse. Im Jahr 2004 erwarb er eine weitere

Liegenschaft in C (Liegenschaft 2), ebenfalls ein Gewerbeobjekt, das – mit Ausnahme von einem Monat im Jahr 2004 – bisher nicht vermietet wurde.

Strittig ist, ob der Bw. hinsichtlich der im Jahr 2004 angeschafften Liegenschaft 2 in den Streitjahren eine Vermietungstätigkeit im Sinn des [§ 28 EStG 1988](#) entfaltete und wenn ja, ob es sich bei dieser Betätigung um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelte.

Gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Wurden im Zusammenhang mit einer verlustbringenden Betätigung bisher keine Einnahmen erzielt, so hat vor einer Prüfung von erklärten negativen Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der sich Betätigende die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten „erwirtschaftet“ hat (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 47).

Auch im Bereich der verlustbringenden Vermietung ist bei Einnahmenlosigkeit vor der Liebhabereibeurteilung zu prüfen, ob überhaupt eine Betätigung im Sinn des [§ 28 EStG 1988](#) vorliegt. Ist dies zu verneinen, so sind die Werbungskostenüberschüsse einkommensteuerlich unbeachtlich und es erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Liebhaberei (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Rz 73).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können auch im Bereich der Vermietung Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich

das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. VwGH 28.06.2012, [2010/15/0016](#); VwGH 30.04.2003, [98/13/0127](#), m.w.N.).

Den Nachweis für das Vorliegen der Vermietungsabsicht hat der Abgabepflichtige zu erbringen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 76).

Der Bw. brachte wiederholt vor, im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft 2 im Jahr 2004 sei in keiner Weise zu erwarten gewesen, dass es bei der Vermietung dieses Objekts jemals Schwierigkeiten geben werde. Der Bw. habe den Kauf zur Gänze fremdfinanziert. Er habe somit kein Interesse an einer privaten Geldanlage gehabt. Er hätte den Kauf nicht getätigt, wenn er auch nur den geringsten Zweifel an einer sofortigen Vermietbarkeit des erworbenen Objekts gehabt hätte. Auch die Bank habe den Standort C zum Zeitpunkt des Kaufs noch in den höchsten Tönen gelobt.

Dieses Vorbringen des Bw. ist glaubwürdig. Hinzu kommt, dass im Jahr 2004 tatsächlich eine kurzfristige Vermietung zustande kam und der Bw. nachweisen konnte, dass er in der Folge bis zum Ende des Jahres 2004 eine Vielzahl von Inseraten in verschiedenen Zeitungen schaltete, in denen er sein Objekt zur Vermietung anbot. Das Vorliegen einer Vermietungsabsicht des Bw. ist für das Jahr 2004 daher als erwiesen anzusehen. Die Tatsache, dass nach der ersten, kurzfristigen Vermietung keine weiteren Vermietungen zustande kamen, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Es gibt auch keinen Hinweis auf irgendein privates Interesse des Bw. am Erwerb der Liegenschaft 2.

Anders stellt sich der Fall ab dem Jahr 2005 dar. Wie in der Berufung vorgebracht wurde, habe sich bereits „sehr bald“ nach dem Erwerb der Liegenschaft 2 eine drastische Verschlechterung des Standorts C für Unternehmer aller Branchen ergeben. Fest steht, dass es dem Bw. nicht gelang, nach der kurzfristigen Vermietung im Jahr 2004 einen geeigneten Dauermieter für sein Objekt zu finden, und das, obwohl er nachweislich zahlreiche Zeitungsinserate schaltete und auch einen Makler mit der Suche nach einem geeigneten Mieter beauftragte. Die Erfolglosigkeit dieser Bemühungen bewog den Bw. jedoch nicht dazu, seine Anstrengungen, die Liegenschaft 2 doch noch zu vermieten, ab dem Jahr 2005 zu verstärken, sondern er schränkte seine diesbezüglichen Aktivitäten aus Kostengründen vielmehr drastisch ein. Nach dem Vorbringen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Mai 2013 bestand die Suche nach einem Mieter in den folgenden Jahren im Wesentlichen in der für den Bw. kostenlosen Aufnahme der Liegenschaft in die Liste der freien Betriebsflächen in C im Internetportal der Stadt. Die Schaltung von Inseraten sei dem Bw. aus Kostengründen nicht mehr möglich gewesen. Andere in den Jahren 2005, 2006 und 2007 gesetzte Aktivitäten im Zusammenhang mit der Suche nach einem geeigneten Mieter konnte der Bw. – trotz Aufforderung dazu im Vorhalt vom 4. April 2013 – nicht nachweisen.

Daraus ist zu schließen, dass der Bw. bereits Ende des Jahres 2004 bzw. zu Beginn des Jahres 2005 erkannte, dass auf Grund der sich verschlechternden Wirtschaftslage eine ertragreiche Vermietung der Liegenschaft 2 nicht (mehr) möglich sein wird und er die ernsthafte Absicht, diese zu vermieten schon zu diesem Zeitpunkt aufgab. Für das Jahr 2008 wurde zwar nochmals nachgewiesen, dass (wieder) ein Makler mit der Vermietung der Liegenschaft 2 beauftragt wurde, wobei eine Miete in Höhe von 2.500,00 Euro netto im Monat erzielt werden sollte. (Ob es sich dabei tatsächlich um eine Herabsetzung der Miete durch den Bw. von ursprünglich 4.200,00 Euro bzw. 3.200,00 Euro handelte, ist auf Grund der vom Bw. vorgelegten Unterlagen nicht überprüfbar.) Auf Grund der Tatsache, dass die Liegenschaft 2 im Jahr 2008 bereits das fünfte Jahr leer stand und für die Jahre 2005 bis 2007 keine ernsthaften Bemühungen, einen geeigneten Mieter zu finden, nachgewiesen wurden, ist die Beauftragung eines Maklers im Jahr 2008 nicht mehr geeignet, das Vorliegen einer in den Jahren 2005 bis 2008 bestehenden Vermietungsabsicht nachzuweisen. Entscheidend ist für diese Beurteilung auch, dass der Bw. bereits ab dem Jahr 2008 (bzw. 2009) mit zahlreichen Interessenten Verkaufsverhandlungen betreffend die Liegenschaft 2 führte (siehe dazu die Ausführungen in der Berufung vom 5. Oktober 2009, in der eine Reihe von Kaufinteressenten genannt wurde).

Da somit als erwiesen anzusehen ist, dass die Vermietungsabsicht des Bw. in den Jahren 2005 bis 2008 nicht (mehr) vorlag, können die für diese Jahre erklärten Werbungskostenüberschüsse mangels Vorliegen einer Betätigung im Sinn des [§ 28 EStG 1988](#) nicht mit den anderen Einkünften des Bw. ausgeglichen werden (siehe dazu auch Rauscher/Grübler, aaO, Rz 88).

Für das Jahr 2004 - für dieses Jahr ist das Vorliegen einer Vermietungsabsicht des Bw. als erwiesen anzusehen - ist eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Dabei ist zu prüfen, ob der (geplanten) Vermietungstätigkeit des Bw. auch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zugrunde lag.

Einkünfte liegen gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 LVO](#) 1993 gilt § 2 Abs. 2, wonach innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vorliegen

(Anlaufzeitraum), nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, „zu einem absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. „Als absehbarer Zeitraum“ gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Bei der (ab dem Jahr 2004 geplanten) Vermietung der Liegenschaft 2 handelte es sich um eine so genannte „große Vermietung“, deren Einkunftsquelleneigenschaft nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 iVm [§ 2 Abs. 3 LVO](#) 1993 zu prüfen ist. Der Bw. wurde daher aufgefordert, eine aus der Sicht des Betätigungsbeginns erstellte Prognose- bzw. Planungsrechnung vorzulegen.

In der vorgelegten Prognose- bzw. Planungsrechnung setzte der Bw. – beginnend ab April 2004 bis zum Ende des Kalkulationszeitraums – monatliche Mieteinnahmen in Höhe von 2.500,00 Euro (netto) an. An Werbungskosten berücksichtigte er neben den im Lauf des Kalkulationszeitraums sukzessive (von 6.098,77 Euro im Jahr 2004 auf 0,00 Euro im Jahr 2019) sinkenden Zinsen bzw. Spesen für die Fremdfinanzierung die folgenden, in allen Jahren des Kalkulationszeitraums unverändert hoch bleibende Aufwendungen: Kosten für ein Ausfallwagnis in Höhe von 4% der Einnahmen, Leerstellungskosten in Höhe von 2% der Einnahmen, Instandhaltungskosten in Höhe von 5% der Einnahmen, sonstige Kosten in Höhe von 7.000,00 Euro jährlich und Absetzung für Abnutzung in Höhe von 2.388,00 Euro jährlich. Nach dieser Prognose- bzw. Planungsrechnung wäre bereits im Jahr 2004 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund 4.500,00 Euro entstanden. Im Jahr 2005 hätte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten rund 11.500,00 Euro betragen und wäre bis zum Ende des Kalkulationszeitraums auf rund 17.600,00 Euro jährlich angestiegen.

Das Finanzamt wendete in der Stellungnahme vom 5. August 2013 ein, dass die Prognoserechnung von Einnahmen ausgehe, die bisher nicht erzielt worden seien.

Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die Prognose- bzw. Planungsrechnung bei der „großen Vermietung“ nicht – wie bei der „kleinen Vermietung“ – der Liebhabereibeurteilung, sondern lediglich der Prüfung dient, ob eine Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden soll (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Rz 402). In der Prognose- bzw. Planungsrechnung sind im Rahmen der „großen Vermietung“ daher nicht die tatsächlich erzielten, sondern die aus der Sicht des Betätigungsbeginns realistischerweise erwartbaren Einnahmen anzusetzen.

Der Bw. setzte in seiner Planungsrechnung für alle Jahre des Kalkulationszeitraums fiktive Mieteinnahmen in Höhe von monatlich 2.500,00 Euro an. Das ist jener Betrag, den der Bw.

laut dem für das Jahr 2008 vorgelegten Maklerauftrag in diesem Jahr an Miete erzielen wollte. Der Planungsrechnung könnte man zwar entgegenhalten, dass der Ansatz einer Miete in dieser Höhe unrealistisch sei, weil eine Vermietung zu diesem Betrag nie zustande gekommen sei. Doch selbst wenn man in der Planungsrechnung nur eine Miete in Höhe von 1.500,00 Euro (netto) monatlich ansetzen würde (das ist jener Betrag, um den die kurzfristige Vermietung im Jahr 2004 tatsächlich erfolgte), hätte der Bw. aus der Vermietung der Liegenschaft 2 in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt. Dass die Fremdmittelkosten im Lauf der Jahre sukzessive sinken, ist realistisch. Bei den sonstigen Kosten ist zwar eine allmähliche Steigerung zu erwarten, da der Bw. aber auch die Einnahmen im gesamten Kalkulationszeitraum in unveränderter Höhe ansetzte, ist die Planungsrechnung auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden. Gegen den Ansatz von – aus der Sicht des Betätigungsbeginns – unrealistischen Annahmen in der Prognose- bzw. Planungsrechnung spricht darüber hinaus die Tatsache, dass der Bw. im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft 2 in C bereits eine Liegenschaft (ebenfalls ein Gewerbeobjekt) ertragreich vermietete, weshalb er auch von einer entsprechenden Vermietbarkeit der Liegenschaft 2 ausgehen konnte.

Die vom Bw. vorgelegte Prognose- bzw. Planungsrechnung ist daher als Nachweis dafür geeignet, dass der Bw. im Jahr 2004 (bei Beginn seiner Tätigkeit) erwarten konnte, dass er mit der Vermietung der Liegenschaft 2 in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen werde. Der vom Bw. im Jahr 2004 erzielte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen kann daher mit den anderen Einkünften des Bw. ausgeglichen werden.

Da – wie bereits ausgeführt wurde – als erwiesen anzusehen ist, dass die Vermietungsabsicht des Bw. ab dem Jahr 2005 nicht mehr vorlag, ist von einer Beendigung der Betätigung (Vermietung der Liegenschaft 2) des Bw. Ende des Jahres 2004 bzw. zu Beginn des Jahres 2005 auszugehen. Ab dem Jahr 2005 ist daher keine Liebhabereiprüfung mehr vorzunehmen und die für die Jahre 2005 bis 2008 im Zusammenhang mit der Liegenschaft 2 erklärten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen können – mangels Vorliegen einer einkommensteuerlich relevanten Betätigung - nicht mit den anderen Einkünften des Bw. ausgeglichen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 3. September 2013