



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Miteigentümergemeinschaft A.M.undB.M., vertreten durch A.M., gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 18. November 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine aus Ehegatten gebildete Miteigentümergemeinschaft. Die beiden Ehegatten waren im Berufungsjahr 2006 je zur Hälfte Eigentümer der Häuser H-Weg 3, 3111 M und R-Weg 7, 3222 D.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist die Frage strittig, ob das Haus R-Weg 7 eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt.

Nach der Aktenlage handelt es sich beim Haus R-Weg 7 um ein ehemaliges landwirtschaftliches Betriebsgebäude, welches nach der Durchführung von Renovierungs- und Sanierungsarbeiten vermietet werden sollte.

Die Berufungswerberin wies in den Feststellungserklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Haus R-Weg 7 in Höhe von -

2.434,84 €, -2.707,24 € bzw. -3.218,63 € (jeweils ausschließlich Werbungskosten, Einnahmen wurden keine erzielt) aus.

Im Zuge des Feststellungsverfahrens für das Jahr 2006 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 um Vorlage einer Prognoserechnung.

Mit Schreiben vom 13. November 2007 teilte der Ehegatte (als Vertreter der Miteigentümergeinschaft) dem Finanzamt mit, die noch ausstehende letzte Reparatur des Hauses R-Weg 7 habe aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr durchgeführt werden können. Sie beabsichtigten, die Liegenschaft ihrer Tochter zu übergeben. Eine Prognoserechnung könne unter diesen Umständen nicht erstellt werden.

Mit Bescheid vom 18. November 2008 stellte das Finanzamt die im Jahr 2006 von der Miteigentümergeinschaft erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert (§ 188 BAO) fest. Hierbei wurden nur die – im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht strittigen – positiven Einkünfte aus der Vermietung des Hauses H-Weg 3 in Höhe von 1.543,10 €, nicht aber der Verlust aus dem Haus R-Weg 7 in Höhe von -3.218,63 € steuerlich erfasst. Als Grund für die Nichtanerkennung des Verlustes führte das Finanzamt in der Bescheidsbegründung den Umstand an, dass keine Prognoserechnung vorgelegt wurde.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 18. November 2008 erhob die Berufungswerberin Berufung mit der Begründung, die vom Finanzamt verlangte Prognoserechnung habe bei den gegebenen Verhältnissen nicht erstellt werden können. In der Berufung wird auf das oben angeführte Schreiben vom 13. November 2007 sowie auf ein weiteres Schreiben des Ehegatten an das Finanzamt vom 25. März 2008 hingewiesen. In Letzterem wurde ausgeführt, es habe Vermietungsabsicht bestanden. Das Haus R-Weg 7 sei bereits einmal vermietet gewesen. Dies jedoch nur über das Wochenende zu einem ganz geringen jährlichen Betrag, da die entsprechenden notwendigen Voraussetzungen für ein beständiges Wohnen nicht gegeben gewesen seien. Erst jetzt, nach der durchgeführten Investition, könne mit einer dauernden Vermietung gerechnet werden.

In den Feststellungserklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 wies die Berufungswerberin ebenfalls Verluste aus dem Haus R-Weg 7 in Höhe von -3.315,72 €, -3.486,37 € bzw. -2.838,25 € (wiederum ausschließlich Werbungskosten, Einnahmen wurden nicht erzielt) aus.

Nach der Aktenlage wurde die Liegenschaft R-Weg 7 mit Übergabevertrag vom 14. April 2009 (grundbücherliche Durchführung am 20. August 2009) an Frau A.S. und an Frau B.T. übertragen.

Am 23. September 2010 erging an die Berufungswerberin ein Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates (UFS), in dem Folgendes ausgeführt war:

„Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit vorzeitig einstellt, den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. zB VwGH 27.4.2000, 99/15/0012).

Sie werden daher ersucht, innerhalb von vier Wochen

- die gesundheitlichen Gründe, die Sie zur Einstellung Ihrer Vermietungstätigkeit veranlasst haben, näher darzustellen und nachzuweisen (zB durch Krankenhausbelege oder Arztrechnungen) bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Sie werden weiters ersucht, dem unabhängigen Finanzsenat bekanntzugeben

- wie hoch die Miete gewesen wäre, die Sie für die Vermietung des Hauses R-Weg 7 verlangt hätten;
- wann genau Ihre Frau und Sie sich entschlossen haben, das Haus R-Weg 7 nicht zu vermieten, sondern an Frau A.S. und Frau B.T. zu übergeben;
- ob es sich bei Frau A.S. und Frau B.T. um Ihre Töchter oder sonstige Verwandte handelt;
- um welche Art von Renovierungs-/Sanierungsarbeiten es sich beim Haus R-Weg 7 gehandelt hat und die Gründe für die lange Dauer der Renovierung/Sanierung mitzuteilen.“

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2010 beantwortete der Ehegatte den Vorhalt des UFS wie folgt:

„Die von Ihnen gestellten Fragen möchte ich wie folgt beantworten: Eine Vermietungstätigkeit, wie diese allgemein zu verstehen ist, hat es für das Haus R-Weg 7 nie gegeben. Lediglich eine fallweise Benützung der Wohnräume zum Wochenende.

Die Gründe für eine Nichvermietung waren: Schlechte Fenster und Türen, schlechte Fußböden, sanierungsnötiges Mauerwerk, ebenso Licht- und Wasserleitungen, Kanalanschluss und kein WC.

Wie hoch die Miete für eine dauernde Vermietung gewesen wäre, eine solche meinen Sie, kann nicht gesagt werden, da im Ort keine Wohnungen vermietet sind und die Sanierung des Hauses im Vordergrund stand. Das Haus haben meine Gattin und ich auf Grund unseres Alters und des Gesundheitszustandes übergeben. Das Alter meiner Gattin ist 75 und meines 83.

Zu meinem Gesundheitszustand möchte ich mitteilen:

1993: KH M, schwere Lungenentzündung

1999: KH P, Gehirnblutung (Kopie)

Herz-Kreislauf-Zentrum, G (Kopie)

2000: Herz-Kreislauf-Zentrum, G (Kopie)

2005: KH U, Bandscheibenvorfall (Kopie)

2007: KH M, Herzbeschwerden (Kopie)

KH K, Setzung eines Herzstents (Kopie)

Herz-Kreislauf-Zentrum, G (Kopie)

Dr. N, M; Bronchitis (Kopie)

2010: KH M, Herzanfall (Kopie)

Täglich muss ich 9 Tabletten einnehmen, welche Blutverdünnung, Blutfett, Blutdruck, Magen und Entwässerung betreffen. Meine Gattin muss auch 3 Tabletten einnehmen, die zum Teil auch das Herz betreffen.

Der Gesundheitszustand meiner Gattin und von mir war der Grund der langen Dauer der Renovierung."

Dem Schreiben vom 1. Oktober 2010 waren neun Beilagen (Krankenhaus- und Arztberichte) angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

Nach § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung 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. 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. 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 (Ausgaben).

Der Zeitraum von 20 (bzw. 23) Jahren kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamt-positiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. 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 gesamt-positiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei 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 (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177).

Unwägbarkeiten sind nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis beispielsweise unvorhersehbare Investitionen, unerwartete Mietstreitigkeiten, Zahlungsunfähigkeit von Mietern, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachmieter, höhere Gewalt, Naturkatastrophen, aber auch Aufgabe einer Vermietung aus einer Zwangslage heraus und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 3.7.1996, 92/13/0139; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2001, 84; *Renner*, SWK 2004, S 373 ff; *Rauscher*, SWK 2004, S 625).

Treten durch derartige unerwartete Umstände auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich, denn maßgeblich ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg. Bestehen solche Unwägbarkeiten aber nicht, dann spricht ein Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (vgl. VwGH 25.11.2000, 97/15/0144).

Die im vorliegenden Fall ausgeübte, das Haus R-Weg 7 betreffende Tätigkeit fiel nach § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Der Miteigentümergeinschaft stand es jedoch gemäß § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung frei, die durch die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung begründete Liebhabereivermutung zu widerlegen. Für diese Widerlegung bedurfte es nach § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung (höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die Last des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes liegt nicht bei der Behörde, sondern beim Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft. Es ist Sache des den Verlustausgleich begehrenden Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt (vgl. zB VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Miteigentümergeinschaft trotz Aufforderung durch das Finanzamt (mit Schreiben vom 8. Oktober 2007) keine Prognoserechnung vorgelegt. Auch die im Vorhalt des UFS vom 23. September 2010 gestellte Frage nach der Höhe der aus der Vermietung des Hauses R-Weg 7 erwarteten Einnahmen – woraus auf Grund der relativ konstanten Höhe der Werbungskosten unter Umständen auf die Ertragsfähigkeit der Vermietung geschlossen werden hätte können – blieb unbeantwortet.

Da im gegenständlichen Fall somit die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung nicht widerlegt wurde, kann hinsichtlich des Hauses R-Weg 7 von keiner steuerlich relevanten Einkunftsquelle ausgegangen werden. In Anbetracht dessen kommt es nicht mehr darauf an, ob die im gegenständlichen Fall geltend gemachten gesundheitlichen Gründe für die Einstellung der Vermietungstätigkeit eine für die Einkunftsquelleneigenschaft „unschädliche“ Unwägbarkeit darstellen. Im Übrigen ist jedoch darauf hinzuweisen, dass mit der Vorhaltsbeantwortung vom 1. Oktober 2010 die gesundheitlichen Gründe für die Einstellung der Vermietungstätigkeit jedenfalls nur für den Ehegatten und nicht auch für die Ehegattin nachgewiesen wurden.

Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass die im Vorhalt des UFS vom 23. September 2010 gestellte Frage, wann genau sich die Ehegatten entschlossen haben, das Haus R-Weg 7 nicht zu vermieten, ebenfalls unbeantwortet blieb. Ab diesem Zeitpunkt würde es zudem den Aufwendungen jedenfalls schon an dem für einen Werbungskostenabzug nach § 16

ESTG 1988 notwendigen Veranlassungszusammenhang mit Einkünften fehlen (vgl. zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199).

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Wien, am 5. November 2010