



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 30. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 9. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29.03.1994 hat Frau XY (Berufungswerberin) eine Eigentumswohnung (A-Platz, 0000 Vorarlberg) von Frau M. E. erworben. Für die Wohnung inklusive diverser Einrichtungsgegenstände wurde in Summe ATS 1.030.000,-- gezahlt. Der Kaufpreis der Wohnung betrug ATS 870.000,--, für die div. Einrichtungsgegenstände wurden ATS 160.000,-- gezahlt. Der Kauf der Wohnung wurde mit Krediten fremdfinanziert. Ab diesem Zeitpunkt diente diese Wohnung als Hauptwohnsitz der Berufungswerberin (Bw). Zu dieser Zeit arbeitete die Bw als Dienstnehmerin bei der X-Bank in Bregenz.

Aufgrund beruflicher Veränderungen wechselte die Bw im Jahre 1999 den Dienstgeber und zog nach Wien, wo sie im Jahre 2000 erneut den Dienstgeber wechselte. Ab dem Jahre 1999 wurde die Wohnung in Vorarlberg daher fremdvermietet. In ihrer Einkommensteuererklärung 1999 setzte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Wohnung in der Höhe von ATS – 16.516,03 an.

Am 16.08.2001 reichte die Bw ihre Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2000 ein. Der Einkommensteuererklärung wurde eine Überschussrechnung beigelegt, aus der ein Verlust in der Höhe von ATS 9.227,-- aus der Vermietung der Wohnung in Vorarlberg ersichtlich ist. Vom FA wurde am 24.08.2001 ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen.

In der am 21.06.2002 eingelangten Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2001 machte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vorarlberg) in der Höhe von € - 670,44 (ATS - 9.225,--) geltend. Vom FA wurde am 17.07.2002 ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen.

In der am 22.08.2003 eingelangten Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2002 machte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vorarlberg) in der Höhe von € - 430,81 geltend und legte eine Überschussrechnung bei. Vom FA wurde am 18.09.2003 ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen.

In der am 17.06.2004 eingelangten Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2003 machte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vorarlberg) in der Höhe von € - 749,12 geltend und legte eine Überschussrechnung bei. Vom FA wurde am 22.06.2004 ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen.

In der am 02.09.2005 eingelangten Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2004 machte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vorarlberg) in der Höhe von € - 899,19 geltend. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 wurden die Kosten detailliert aufgeschlüsselt. Vom FA wurde am 05.09.2005 ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid erlassen.

In der am 05.04.2006 eingelangten Einkommensteuererklärung für die Veranlagungsperiode 2005 machte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vorarlberg) in der Höhe von € - 852,47 geltend. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 wurden die Kosten genau aufgeschlüsselt.

Vom FA wurde am 05.05.2006 ein Ersuchen um Ergänzung an die Bw übermittelt. In diesem wurde die Bw aufgefordert, Unterlagen betreffend der geltend gemachten Werbungskosten sowie eine längerfristige Prognoserechnung bezüglich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorzulegen.

Die Bw beantwortete das Schreiben der Finanzverwaltung am 09.06.2006. Die Bw legte bezüglich der Werbungskosten zahlreiche Umsatzlisten sowie Kopien von Kontoauszügen vor. Zur Wohnung gab die Bw an, dass diese im Oktober des letzten Jahres verkauft wurde und

legte eine Kopie des Kaufvertrages bei. Das Fa erließ am 20.06.2006 einen gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid.

Am 22.08.2007 erließ das Fa einen Bescheid, in der die Bw aufgefordert wurde, ihre Einkommensteuererklärung für 2006 einzureichen. Die Bw beantwortete dieses Schreiben am 05.09.2007 und erklärte, sie hätte die Wohnung bereits im Oktober 2005 verkauft und dies bei der Einkommensteuererklärung 2005 auch bekannt gegeben.

Aus dem Kaufvertrag vom 04.10.2005 ist ersichtlich, dass die Bw die Wohnung in Vorarlberg um € 89.000,-- verkauft hat.

Das FA erließ am 09.10.2007 folgende gem § 200 Abs 2 BAO endgültige Bescheide:

- Einkommensteuerbescheid für 2000
- Einkommensteuerbescheid für 2001
- Einkommensteuerbescheid für 2002
- Einkommensteuerbescheid für 2003
- Einkommensteuerbescheid für 2004
- Einkommensteuerbescheid für 2005

Der Abzug der Verluste aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde abgelehnt und wie folgt begründet:

„Gem. § 2 Abs. 2 der Liebhaberei-Verordnung ist Liebhaberei (Betätigung ohne Gewinnabsicht) u.a. bei der Vermietung von Eigentumswohnungen anzunehmen. Da im vorliegenden Fall aus der Vermietung der Wohnung seit 1999 ausschließlich Verluste erzielt wurden u. weiters die Wohnung im Jahr 2005 veräußert wurde, haben Sie sich infolgedessen selbst der Möglichkeit beraubt, aus der Vermietung insgesamt ein positives Ergebnis (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erzielen, womit die Liebhabereivermutung iSd § 2 Abs. 2 der LVO als nicht widerlegt zu betrachten ist.

Es handelt sich daher bei der Vermietung um eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit iSd Liebhaberei-Verordnung, womit die bisher vorläufig erlassenen ESt-Bescheide durch endgültige Bescheide mit Nichtanerkennung der bisher erklärten Verluste zu ersetzen waren (Erlassen von endgültigen nach vorläufigen Bescheiden bei Wegfall der Ungewissheit der Abgabepflicht gem. § 200 Abs. 2 BAO).“

Am 30.10.2007 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bw Berufung gegen die am 09.10.2007 ergangenen Einkommensteuerbescheide (2000 bis 2005) eingereicht. Der

steuerliche Vertreter beantragte die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und die Erlassung neuer, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß der abgegebenen Einkommensteuererklärungen berücksichtigt werden.

Zum Sachverhalt gab der steuerliche Vertreter weiters an, dass die Wohnung in Vorarlberg von der Bw fremdfinanziert worden sei. Eine Planungsrechnung sei der Finanzbehörde schon vorgelegt worden. Aus dieser Planungsrechnung gehe hervor, dass ab dem Jahr 2012 mit einem steuerlichen Überschuss zu rechnen sei.

Im Jahr 2001 habe die Bw ihren künftigen Ehemann, Herr Dr. C. S., kennen gelernt. Die Bw habe diesen am 19.08.2005 geheiratet und beschlossen, zukünftig in Wien zu bleiben. Weiters habe die Bw, neben ihrem Beruf, im Jahr 2004 das Fachhochschulstudium Wissensmanagement in Wien begonnen. Der Ehemann der Bw habe sich noch in Ausbildung befunden. Um finanzielle Mittel für eine zukünftige gemeinsame Eigentumswohnung bzw ein Eigenheim im Raum Wien zu haben, habe die Bw ihre Wohnung in Vorarlberg am 04.10.2005 verkauft.

Weiters wurde ausgeführt, dass im konkreten Fall keine Liebhaberei vorliege, denn für die Tätigkeit (Vermietung der Wohnung in Vorarlberg) sei geplant gewesen, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Nur durch konkrete Unwägbarkeiten sei dies nicht mehr möglich gewesen. So sei von der Bw nicht geplant gewesen, ständig in Wien zu bleiben und ihre Eigentumswohnung zu veräußern. Die Veräußerung sei jedoch aus den konkreten Umständen heraus notwendig geworden.

Der steuerliche Vertreter führte bzgl der Veranlagungsperiode 2000 aus, dass gemäß § 207 Abs 2 BAO das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Ablauf von fünf Jahren verjährt. Bei dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 (Bescheiddatum 24.09.2001) sei somit im Jahre 2006 schon Verjährung eingetreten. Ein Festsetzen der Abgabe im Jahre 2007 sei nicht mehr möglich.

Dem Schreiben wurde weiters eine Aufstellung der geplanten Einkünfte in Summe und eine Aufstellung im Detail für den Zeitraum 1999 bis 2019 beigelegt.

Am 07.05.2008 erging vom FA ein Ersuchen um Ergänzung an die Bw. Darin wurde sie im Wesentlichen dazu aufgefordert, folgende Unterlagen nachzureichen:

- Unterlagen bezüglich der Liebhaberei, insbesondere sämtliche Mietverträge im Zusammenhang mit dem Objekt in Vorarlberg
- Die Einkommenssituation des Gatten bekannt zu geben

- Nachweis über die angeführten Unwägbarkeiten bzw Angabe von Gründen, warum die Wohnung verkauft werden musste

Mit seinem Schreiben vom 24.06.2008 legte der steuerliche Vertreter der Bw unter anderem sämtliche Mietverträge vor:

15.10.1999 – 14.10.2000: Mietvertrag

15.10.2000 – 14.10.2001: Nachtrag zum Mietvertrag

15.10.2001 – 14.10.2004: 2. Nachtrag zum Mietvertrag

15.10.2004 – 14.10.2007: 3. Nachtrag zum Mietvertrag.

Weiters wurde ausgeführt, der Ehemann sei noch immer ohne Einkommen (Student).

Bezüglich der Unwägbarkeiten führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen aus, dass sowohl der frühere Wohnsitz der Bw (in Wien) wie auch der des Ehegatten für einen gemeinsamen Wohnsitz zu klein wären. Das Ehepaar sei laufend auf der Suche nach einem Eigenheim/Eigentumswohnung und hätte auch schon diverse Objekte besichtigt.

Der Verkauf der Wohnung in Vorarlberg sei weiters unbedingt notwendig gewesen, da für den Ankauf eines neuen Eigenheimes ein Bankkredit notwendig wäre. Ein solcher werde jedoch nur gewährt, wenn auch Eigenmittel zur Verfügung stünden. Ohne die Möglichkeit solcher Eigenmittel wäre eine seriöse Suche auch nicht möglich und sinnvoll, da bei erfolgreicher Suche die Geldmittel sofort zur Verfügung stehen müssten. Der Verkauf der Wohnung habe € 89.000,-- eingebracht. Das Aufbringen einer solchen Summe wäre sonst auch nicht möglich gewesen. Der steuerliche Vertreter wies erneut darauf hin, dass die Bw nicht geplant hätte, ihren Mann in Wien kennen zu lernen und in Wien zu bleiben. Der Wunsch in Wien zu bleiben, sei erst durch ihren Mann entstanden.

Das FA wies mit Berufungsvorentscheidung vom 07.08.2008 die Berufung vom 31.10.2007 als unbegründet ab und führte in der Begründung aus wie folgt:

„Es ist in Fällen, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet hat, und insbesondere dann, wenn für die vorzeitige Beendigung der Vermietung Umstände ausschlaggebend waren, die in der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen begründet sind, an diesem gelegen, der Abgabenbehörde gegenüber den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Bedingung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.“

Weiters führte das FA aus: *„dass es der Bw nicht gelungen ist, den Nachweis darüber zu führen, dass die Vermietung langfristig u. auf die Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses gerichtet geplant gewesen ist. [...] entscheidend sei in diesem Fall nicht, ob die Abgabenbehörde in der Lage wäre, diesen angenommenen Sachverhalt zweifelsfrei zu beweisen, sondern vielmehr die Tatsache, dass es der Bw nicht gelungen ist, den Nachweis einer von vornherein langfristig geplanten Vermietung derart schlüssig und jeden Zweifel ausschließend zu erbringen, dass eine gegenteilige denkbare und angenommene Möglichkeit von vornherein auszuschließen wäre.“*

Da der Nachweis für die Absicht zur langfristigen Vermietung fehlte, war die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren.

Der steuerliche Vertreter der Bw reichte am 03.09.2008 den Antrag gemäß § 276 BAO auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz betreffend Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 ein. Darin wurde ausgeführt, dass in der Bescheidbegründung vom FA behauptet werde, dass die Bw nicht den Nachweis für die Absicht zur Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses aus der Vermietertätigkeit erbracht habe. Der steuerliche Vertreter weise jedoch darauf hin, dass es kein „amtliches Schriftstück“ für eine solche Absicht gäbe und daher aus dem Gesamtbild der Verhältnisse zu urteilen wäre. Die Bw hätte auch erst 1999 mit der Vermietung begonnen und ihre Wohnung auch jeweils befristet vermietet. Es wäre daher davon auszugehen, dass ursprünglich geplant gewesen sei, die Wohnung so lange zu vermieten, bis ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Erst durch den Eintritt einer konkreten Unwägbarkeit (eheliche Verbindung) sei die Absicht der langfristigen Vermietung geändert worden.

Der steuerliche Vertreter führte bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2000 erneut aus, dass gemäß § 207 Abs 2 BAO das Recht eine Abgabe festzusetzen, nach Ablauf von fünf Jahren verjährt. Bei dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 (Bescheiddatum 24.09.2001) sei somit im Jahre 2006 schon Verjährung eingetreten. Ein Festsetzen der Abgabe im Jahre 2007 sei nicht mehr möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw hat im Jahre 1994 eine Wohnung in Vorarlberg erworben und diese für ungefähr fünf Jahre als Hauptwohnsitz verwendet. Aufgrund beruflicher Veränderungen übersiedelte die Bw im Jahre 1999 nach Wien in eine Mietwohnung. Die Eigentumswohnung in Vorarlberg vermietete die Bw seit 15.10.1999 und immer befristet. (1 Jahr bzw 3 Jahre). Ab Beginn der

Vermietung 1999 bis zum Ende der Vermietung 2005 machte die Bw durchgehend Verluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Im Jahre 2005 ehelichte die Bw Hr. Dr. C. S., den sie in Wien im Jahr 2001 kennen gelernt hatte, und entschloss sich, in Wien zu bleiben. Die Wohnung in Vorarlberg wurde am 14.10.2005 um € 89.000,-- veräußert. Das Ehepaar ist seitdem auf der Suche nach einem Eigenheim bzw einer Eigentumswohnung im Raum Wien.

Der Sachverhalt ist unbestritten.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Strittig ist,

- ob betreffend Einkommensteuer 2000 Verjährung eingetreten ist und
- ob die Vermietungstätigkeit in den Jahren 2000 bis 2005 eine Einkunftsquelle darstellt oder als Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung zu beurteilen ist.

1. Verjährung

Bezüglich des Einkommensteuerbescheides für 2000 wendet der steuerliche Vertreter ein, dass „gem. § 207 Abs. 2 BAO das Recht eine Abgabe festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren verjährt. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 trägt das Datum 24.09.2001, sodass Verjährung mit Ablauf des Jahres 2006 eingetreten ist.“ Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2000 ist aus Sicht des steuerlichen Vertreters deshalb 2007 nicht mehr möglich.

Die maßgeblichen Bestimmungen im Rahmen der Verjährung lauten wie folgt:

Gem § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist – von den gesetzlich explizit angeführten, hier jedoch nicht gegenständlichen Abgaben abgesehen – im Allgemeinen fünf Jahre.

Gem § 208 Abs 1 lit a BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gem § 208 Abs 1 lit d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Gem § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, sofern innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Dem steuerlichen Vertreter ist beizupflichten, dass Abgaben nach Ablauf von fünf Jahren grundsätzlich nicht mehr festgesetzt werden. Im gegenständlichen Fall ist jedoch aus dem Akt ersichtlich, dass die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2005 als vorläufige Bescheide gem § 200 BAO ergingen. Die Bescheide wurden auf Grund der Vermutung, die Vermietung der Eigentumswohnung könnte nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes als Liebhaberei zu beurteilen sein, vorläufig erlassen; dies wurde im gegenständlichen Fall von der Bw auch nicht angefochten.

Bei Vorliegen von Bescheiden gem § 200 BAO gelten nicht die allgemeinen Bestimmungen für die Verjährung im Sinne des § 208 Abs 1 lit a BAO, in diesen Fällen ist vielmehr auf die Sonderbestimmung des § 208 Abs 1 lit d BAO zu verweisen. Gemäß dieser Bestimmung beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Im gegenständlichen Fall ist die Beseitigung der Ungewissheit mit dem Verkauf der Eigentumswohnung im Jahre 2005 eingetreten. Eine endgültige Beurteilung der Einkünfte war für die Abgabenbehörde erst zu diesem Zeitpunkt möglich. Die Verjährung begann daher erst mit Ablauf dieses Jahres zu laufen.

Das Berufungsvorbringen über das Vorliegen von Verjährung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2000 erwies sich daher als unbegründet.

2. Liebhaberei

Gem § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a. Nach § 2 Abs 3 Z 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§28). Es sind jedoch nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw -überschuss führen, andernfalls ist Liebhaberei gegeben.

Gem § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte 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 zu erzielen und nicht unter Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Liebhabelei ist gem § 1 Abs 2 Z 3 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. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gem § 1 Abs 2 Liebhabelei 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. 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 ein absehbarer Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Nicht strittig ist, dass die vorliegende Vermietung der streitgegenständlichen Wohnung eine Betätigung mit grundsätzlicher Annahme von Liebhabelei im Sinne des § 1 Abs 2 LVO darstellt. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer (kleinen) Vermietung ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, in einer nach der Verkehrsauffassung üblichen Zeit einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (z.B. VwGH vom 30.10.1996, 94/13/0165). Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Beurteilungsmaßstab bei der so genannten "kleinen Vermietung" ist die Zukunftsprognose, ob die Vermietungstätigkeit nach den äußeren Umständen bei gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im Berufungsfall steht unbestritten fest, dass die Vermietung der Eigentumswohnung in Vorarlberg noch vor der Erzielung eines Gesamtüberschusses aufgegeben wurde.

Die Veräußerung der Eigentumswohnung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Endergebnisses muss der Annahme der Ertragsfähigkeit der Vermietungsbetätigung nicht zwangsläufig entgegenstehen, sofern die Vermietung wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde.

Unwägbarkeiten zeichnen sich dadurch aus, dass diese nicht von vornherein zu erwarten oder bekannt waren und eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion notwendig ist. In der Regel entstehen Unwägbarkeiten durch vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände (vgl unter anderem: *Langheinrich/Ryda*, FJ 2001, 84ff; *Oberleitner*, SWK 2000, 989 ff; *Renner*, SWK 2004, 519). Der Verwaltungsgerichtshof (siehe zB VwGH 26.06.1990, 89/14/0295; VwGH 25.11.1999, 97/15/0144, VwGH 03.07.2003, 99/15/0017) hat in diesem Zusammenhang unter anderem folgende Unwägbarkeiten angeführt:

- Zahlungsunfähigkeit eines Mieters,
- Verlust der persönlichen Arbeitskraft,
- Krankheit des Steuerpflichtigen oder eines im Betrieb mitarbeitenden nahen Angehörigen,
- Konkurs des Vertragspartners,
- unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemmieter.

In seiner Entscheidung vom 08.02.2007, 2004/15/0079, hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass *„die Behörde in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Aufgabe der Abgabenbehörde ist es sohin, Feststellungen darüber zu treffen, ob es als erwiesen angesehen werden kann, dass der konkrete Plan des Abgabepflichtigen auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist.“*

Der steuerliche Vertreter der Bw wendet ein, dass das Kennenlernen des zukünftigen Ehemannes in Wien von der Bw nur wenig beeinflussbar bzw planbar war. Wie aus der Entscheidung des VwGH hervorgeht, ist jedoch vielmehr auf die Tatsache abzustellen, ob die Bw von Anfang an geplant hat, die Vermietung – zumindest bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses – fortzuführen und ob die vorzeitige Veräußerung der Wohnung eine notwendige und unabwendbare Entscheidung war.

Zu Beginn der Vermietungstätigkeit hat die Bw die Mietverträge jährlich befristet und später dann auf jeweils drei Jahre befristet mit ihren Mietern abgeschlossen. Dies lässt die Absicht auf längerfristige Vermietung nicht vermuten.

Der steuerliche Vertreter (Berufung vom 03.09.2008) leitet aus den jeweils befristeten Mietverträgen ab, dass die Bw ursprünglich geplant habe, die Wohnung so lange zu vermieten, bis ein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Dieser Schlussfolgerung kann sich der UFS jedoch nicht anschließen, eröffnen solche, teilweise auf ein Jahr befristete Mietverträge der Bw doch die Möglichkeit, die Vermietung ihrer Wohnung in Vorarlberg schon nach sehr kurzer Zeit wieder zu beenden. Ein Indiz für eine langfristige Vermietung zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses stellen solche Verträge nicht zwangsweise dar, wenn solche, für kurze Zeit befristeten Vermietungen nicht eher sogar für das Gegenteil sprechen.

Ein endgültiger Schluss kann aus dieser Überlegung jedoch noch nicht gezogen werden.

Die Bw begründet den Verkauf der Eigentumswohnung im Jahre 2005 damit, dass für eine „seriöse“ Suche nach einem Wohnraum in Wien Eigenmittel benötigt würden. Weiters wurde ausgeführt, dass *„ein Bankkredit nur gewährt wird, wenn zur Finanzierung eines neuen Wohnraums auch Eigenmittel (=Veräußerungserlös der Wohnung) zur Verfügung stehen.“* Der UFS kann dieser Ausführung jedoch nicht folgen. So wird nicht angezweifelt, dass für eine „seriöse“ Suche Eigenmittel benötigt werden. Es dürfte jedoch der Lebenserfahrung entsprechen, dass ein Bankkredit auch dann oder vielleicht erst recht dann zur Verfügung steht, wenn vom Kreditnehmer auch Sicherheiten wie zum Beispiel eine Eigentumswohnung, Grundstücke etc beigebracht werden können.

So bietet eine Eigentumswohnung einerseits den Vorteil von monatlichen relativ stabilen Einnahmen im Rahmen der Miete und andererseits ist nicht ersichtlich, warum nicht eine Eigentumswohnung als Sicherheit für einen Bankkredit hinterlegt werden kann. Die vom steuerlichen Vertreter behauptete Notwendigkeit der Veräußerung kann von Seiten des UFS nicht als gegeben angesehen werden.

Weiters zeichnen sich, wie oben ausgeführt, Unwägbarkeiten dadurch aus, dass eine rasche Reaktion notwendig ist. Die Wohnung der Bw wurde am 04.10.2005 verkauft, im Schreiben des steuerlichen Vertreters ungefähr drei Jahre später (Ergänzungsauftrag 24.06.2008) ist jedoch noch immer kein geeignetes neues Eigenheim angeschafft worden. Eine rasche Reaktion, wie dies zum Beispiel bei Verlust der persönlichen Arbeitskraft notwendig sein kann, scheint hier nicht notwendig gewesen zu sein. So verweist auch der steuerliche Vertreter in seinem Ergänzungsauftrag vom 24.06.2008 darauf, dass der Mietvertrag der zu diesem Zeitpunkt bewohnten Mietwohnung in Wien im November 2009 ausläuft.

Dem Vorbringen, wonach der Grund für den Verkauf der Eigentumswohnung eine seriöse Suche nach einem neuen Eigenheim ist und dies eine Unwägbarkeit iS obiger Judikatur, darstellt, kann sich der UFS nicht anschließen.

Eine Unwägbarkeit liegt nach Ansicht des UFS nicht vor.

Der Plan der Bw war nicht darauf gerichtet, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses zu vermieten, sondern es war von vornherein beabsichtigt, die Vermietungstätigkeit nur so lange weiterzuführen, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet.

Wird eine Vermietungstätigkeit, wie im gegenständlichen Fall, auf Grund der schon von Beginn an bestehenden Absicht und durch das Ausnützen einer sich konkret ergebenden Gelegenheit zur Veräußerung ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten vorzeitig und mit durchgehenden Verlusten beendet, so ist die Vermietungstätigkeit insgesamt als Liebhaberei zu beurteilen.

Die Plausibilität der vorgelegten Prognoserechnung musste daher nicht mehr geprüft werden.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 war somit aus den oben dargestellten Gründen abzuweisen.

Wien, am 18. April 2011