

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des , vom 26. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 20. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärt im Veranlagungsjahr 2003 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen - 10.977,71 €, wobei den geltend gemachten Werbungskosten keine Einnahmen (3,46 € Umsatzsteuer 2002) gegenüberstehen.

Als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machte der Bw. Aufwendungen für Arbeitsmittel (1.090 €), Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (2.333,72 €) und sonstige Werbungskosten (21,23 €) geltend.

Mit Schreiben vom 3. März 2004 beantragte der Bw. nachträglich den pauschalen Freibetrag für die Benützung des eigenen Kfz als außergewöhnliche Belastung. Beigelegt wurde diesem Schreiben eine Kopie der Bescheinigung gemäß § 29 b StVO, ausgestellt auf den Bw.

Laut Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 20. April 2004 wurden als Werbungskosten lediglich der Pauschbetrag in Höhe von 132 € gewährt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der beantragten Höhe angesetzt. Der pauschale Freibetrag für das eigene Kfz wurde gewährt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus, dass die beantragten Werbungskosten bei der Ermittlung berücksichtigt werden sollten.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2004 wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass die steuerliche Berücksichtigung der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zulässig sei, weil seit Beginn der Vermietung T Werbungskostenüberschüsse erzielt werden. Seit November 2001 sei nach Aktenlage keine Vermietung erfolgt, da keine Einnahmen erzielt wurden. Der Bw. wurde zu einer Stellungnahme aufgefordert, ob eine Vermietung vorliege bzw. bekannt zu geben, welche Nutzung geplant sei. Weiters wurde der Bw. gebeten eine Prognoserechnung der Behörde vorzulegen.

Hinsichtlich der beantragten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass seine Begründung (Der Bw. hat betreffend den Computer keinen Privatanteil ausgeschieden, weil dem Haushalt kein Kind angehöre, der Bw. kein Interesse an Videospielen habe, der Reiz von Computeranlagen bereits längst vorbei sei und die Privatnutzung der beiden Computer sich fast ausschließlich aus der Erstellung dienstlicher Berichte, von Hausabrechnungen sowie die Erfassung der Werbungskosten beschränke) ins Leere gehe, da er nur bis April 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe und keine Vermietung erfolgte.

Zu diesem Vorhalt bezog der Bw. mit Schreiben vom 22. Juni 2004 wie folgt Stellung:

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die im oberen Stockwerk dieses Mietwohngrundstückes gelegene Wohnung wurde seit dem Jahr 1969 vermietet. Von dem Jahr 1969 bis einschließlich 1993 wurden die aus dieser Vermietung erzielten Einkünfte vom (damaligen) Finanzamt W einheitlich und gesondert festgestellt, da das Objekt im Eigentum der Mutter des Bw. (5/8-Eigentumsanteil) und des Bw. (3/8-Eigentumsanteil) stand. Ab dem Jahr 1994 ist der Bw. Alleineigentümer dieser Liegenschaft. Laut beiliegender Aufstellung habe der Bw. im Zeitraum 1969 bis 1993 überwiegend Überschüsse und trotz mehrjähriger Leerstehungen einen Gesamtüberschuss von 73.921 S erzielt.

Zutreffend sei, dass ab dem Jahr 1996 Werbungskostenüberschüsse erzielt wurden. Dies sei nicht auf eine Änderung der Bewirtschaftung zurückzuführen, sondern auf Grund dringend erforderlicher Großreparaturen. Durch die Berufstätigkeit des Bw. und den Tod der Mutter bedingt, kam es jedoch zu einer Verzögerung der Arbeiten.

Der Bw. habe die Arbeiten im Jahr 1997 in Auftrag gegeben (damals bestand ein aufrechter, unbefristeter Jahresmietvertrag mit DH). Im Spätherbst 1998 sei das Fundament (Drainagierung) trocken gelegt worden und der Rest der vorgesehenen Arbeiten (Stiegenhaus- und Eingangsbereicherneuerung) in das Jahr 1999 verschoben worden.

Der mit 48.000 S (brutto) wertgesicherte Jahresmietzins ließ die Auftragsteilung für die vorgesehenen und dringend erforderlichen Arbeiten wirtschaftlich vertretbar erscheinen. Mit dem Mieter sei vereinbart worden, dass nach Abschluss der Sanierungen und der damit verbundenen Beeinträchtigungen, aber auch in Hinblick darauf, dass die ursprünglich desolate, nur im Sommer eingeschränkt nutzbare Veranda nunmehr gleich einem Wintergarten ganzjährig nutzbar sei, eine Mietzinserhöhung folgen werde bzw. die Kosten der Renovierung als Betriebskosten verrechnet werden würden.

Ende Oktober 2001 wurde der Mietvertrag seitens des Mieters gekündigt, seit diesem Zeitpunkt stehe die Wohnung leer, da es dem Bw. nicht gelungen sei, einen Mieter zu finden. Ein Grund möge das gegenüber früher wesentlich verstärkte Verkehrsaufkommen und die damit verbundene Lärmbelästigung der nahe vorbeiführenden Westbahn sein.

Der Bw. beabsichtige jedoch weiterhin zu vermieten, da dem Bw. die Rückzahlung der Tilgungsraten des Sanierungsdarlehens in Höhe von 12.172 € aus den Pensionseinkünften schwer falle.

Aus der beiliegenden Prognoserechnung ergebe sich, dass bei künftiger Neuvermietung selbst bei unverändertem Mietzins und anteiliger Weiterverrechnung der laufenden Betriebskosten die (anteiligen) Kosten der Großreparatur von netto ca. 765.000 S in absehbarer Zeit abgedeckt werden würden. Ab dem Jahr 2008 würden wieder Überschüsse erzielt werden. Der Bw. habe in den ersten vier Prognosejahren lediglich einen Bruttomietzins von 360 € angesetzt, der sich allerdings infolge der zu erwartenden Lebenshaltungskostenindexsteigerungen ab dem Jahr 2008 erhöhen müsste. Bei Ansatz der Indexsteigerung orientierte sich der Bw. am Durchschnitt der Jahre 1993 bis 2003 und brachte jährlich 1,96% zum Ansatz, sodass die 5%-Klausel ab Jänner 2008 Anwendung finden und folglich für dieses und die Folgejahre angesetzten erhöhten Mietzinseinnahmen ergeben müssten. Allfällige Ausgaben für Heizmaterial, Instandhaltungen, etc. würden anteilig als Betriebskosten Weiterverrechnung finden und daher das Ergebnis nicht belasten.

2. Ausmaß des Privatanteiles des Computers

Der Bw. erklärte sich mit dem Ausscheiden eines Privatanteiles von 40% bei der AfA für den PC und Monitor einverstanden. Der Computer sei wegen der Möglichkeit der beruflichen Verwendung sowohl an den Wochenenden in Tullnerbach als auch abends während der Arbeitswoche am Zweitwohnsitz in Waidhofen angeschafft worden.

Die Nutzungsdauer wäre jedoch an die tatsächliche (berufliche) Nutzungsdauer von drei Jahren anzupassen, sodass die Jahres-AfA bei den Werbungskosten mit 777 € anzusetzen wäre. Aus den Bestimmungen des § 7 Abs. 2 EStG 1988 sei die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung, nämlich dass diese AfA nur bis einschließlich April 2003, also mit 4/12 steuerlich Berücksichtigung finden dürfe, nicht ableitbar, sondern es wäre danach die Hälfte der Jahres-AfA (= 468,54 €) anzusetzen.

Da ein Grossteil der unter der Position "Hardware, Zubehör" (= 286,42 €) und "Software" (= 41,61 €) zusammengefassten Ausgaben nach dem 30. April 2003 getätigten wurden, berichtigte der Bw. in Befolgung der Rechtsansicht des Finanzamtes diese Ausgaben auf 15,04 €.

Die Position "Arbeitsmittel" wäre bei der Einkunftsart Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Ausscheiden von 40% Privatanteil auf 272,10 € und die Werbungskosten wären somit auf 2.627,05 € zu reduzieren.

3. Korrektur eines Fehlers

Der Bw. ersucht um Korrektur eines bei Übernahme der AfA-Tabelle 2001 für das Jahr 2002 unterlaufenen Fehlers. Offenbar bei der Umrechnung auf Euro habe der Bw. den am 7. Juni 2001 um (netto) 13.334 S angeschafften Rasenmäher nicht übertragen (AfA 194 € abzüglich 50% Privatanteil = 97 €) und die anteilige AfA im Jahr 2004 um 97 € zu gering angesetzt.

Der Bw. ersucht, das Vermietungsergebnis für das Jahr 2004 auf -11.074,71 € zu berichtigen.

Als Beilage legt der Bw. die Ergebnisse der Vermietung laut Steuerbescheide/Erklärung für die Jahre 1969 bis 2003 vor:

Jahr	Bescheid	Datum	Überschuss	Verlust
1969	F (BVE)	18.04.1973		734,00
1970	F (BVE)	18.04.1973		3.739,00
1971	F	18.04.1973		2.550,00
1972	F	07.08.1973	524,00	
1973	F	15.04.1975	5.686,00	
1974	F	13.07.1976	18.568,00	
1975	F	21.12.1978	14.300,00	
1976	fehlt		13.269,00	
1977	F	07.06.1978	9.976,00	
1978	fehlt		19.772,00	
1979	F	18.12.1980		4.848,00 Fensteraustausch 40.000 S Leerstehung
1980	F	06.05.1981		12.913,00 Rep. 10.000 S ab 5/80
1981	F	29.04.1983	18.189,00	Leerstehung

				bis 7/81
1982	F	11.05.1983	31.216,00	
1983	F	02.04.1984	9.697,00	Leerstehung ab 7/83
1984	F	18.04.1985	24.171,00	Leerstehung bis 5/84
1985	F	18.04.1986	33.410,00	
1986	F	31.03.1987	20.815,00	
1987	F (BVE)	29.09.1989	13.287,00	
1988	F	10.01.1990	7.239,00	Leerstehung ab 8/88
1989	F	07.08.1990	12.504,00	Leerstehung bis 9/89
1990	F	26.04.1991	34.326,00	Leerstehung ab 11/90
1991	F	31.03.1992	108.565,00	Sanierung, Zentralheizung
1992		26.07.1993	10.395,00	Leerstehung
1993		28.12.1994	24.882,00	Leerstehung
			264.748,00	190.827,00
Gesamtüberschuss ATS				73.921,00
Gesamtüberschuss €				5.372,05

1994			Alleinbesitz	Leerstehung
1995				Leerstehung
				Leerstehung
1996	E	09.01.1998	24.963,00	bis 11/96
1997	BVE	11.05.1999	98.900,00	
1998	E	12.07.1999	37.343,00	
1999	E	05.05.2000	51.885,00	
2000	E	18.05.2001	12.932,00	
2001	E	22.04.2002	84.470,00	
			310.493,00	310.493,00
Ergebnis ATS				
Ergebnis €				22.564,41

2002	E	05.05.2003	7.512,17	Leerstehung ab 11/02
2003	Erklärung		10.977,71	Leerstehung
			18.489,88	

**Ergebnis 1969 - 2003 in
€**

1969 -1993	5.372,05
1994 - 2001	22.564,41
2002 - 2003	18.489,88
	-35.682,24

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenat vom 9. März 2005 wurde der Bw. aufgefordert, bekannt zu geben, ob das Mietwohngrundstück zur Zeit vermietet werde bzw. nachzuweisen, dass seine Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag

gefunden haben bzw. Umstände darzutun, die diese Absicht mit ziemlicher Sicherheit feststehen lässt (z.B. Inserate, Auftragserteilung an einen Immobilienmakler).

Mit einer Eingabe vom 12. April 2005 brachte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis, dass ein Mieter für das Mietwohngrundstück gefunden wurde. Der Vertrag ist am 7. April 2005 unterzeichnet worden, das Mietverhältnis beginnt mit Mai 2005, die Miete beträgt 450 € pro Monat und der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Mit Schreiben vom 15.5.2005 wurde das Original des Mietvertrages dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Der Bw. führt weiters aus, dass sich die seinerzeitige Prognoserechnung, die dem Finanzamt vorgelegt wurde, auf Grund dieses Mietvertrages, der gestiegenen Inflationsrate (durchschnittliche Indexsteigerung 1993 bis 2004 nunmehr 1,975 %, weitere Indexsteigerungen wahrscheinlich) geändert habe. Eine entsprechende Indexanpassung des Mietzinses sei ab Jänner 2007 zu erwarten ebenso der Überschussrechnung 2004. Die Erzielung von Überschüssen aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung sei nun wieder gesichert.

Beigelegt wurde diesem Schreiben die Überschussrechnung für das Jahr 2004 (Verlust 6.328,40 €, keine Mietzinseinnahmen).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge,

2. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung der letztgenannten Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner-Schuh, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20, Tz 278; Quantschnigg/Schuch; Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Aufwendungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dient, ist bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Computer,..).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.98, 93/14/0195, 95/14/0044 und 95/14/0045).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Verwendung erkennen lässt.

a) Arbeitsmittel (1.090,03 €)

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 setzt sich dieser Betrag zusammen: AfA Computeranlage (762 €), Hardware (286,42 €) und Software (41,61 €). Die Aufwendungen für die Hardware und Software wurden mit Schreiben vom 22. Juni 2004 auf 15,04 € eingeschränkt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot).

Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Dienstnehmers ortsfest eingesetzt wird.

Bei Computern, die in der Wohnung eines Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzweg vorzunehmen.

Da in einem ergänzenden Schreiben der Bw. einen Privatanteil von 40% ausgeschieden hat, wird in diesem Punkt dem Berufungsbegehren Rechnung getragen.

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind jedoch auch bei den Werbungskosten über die AfA abzuschreiben, wobei grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens 4 Jahren auszugehen ist (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verweist auf §§ 7 und 8 EStG 1988).

Gemäß § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Maßgebend ist dabei nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).

Gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 ist nur die Hälfte dieses Betrages abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut nicht mehr als sechs Monate in einem Kalenderjahr genutzt wird.

Da der Bw. lediglich bis April 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, steht nur die Halbjahres-AfA zu.

Im gegenständlichen Verfahren heißt dies, dass die Nutzungsdauer – wie ursprünglich vom Bw. beantragt - mit 4 Jahren anzusetzen ist.

Die AfA beim Laptop Gericom beträgt folglich 436 €, die Halbjahres-AfA 218 € und nachdem ein Privatanteil von 40% (= 87,20 €) ausgeschieden wurde, sind 60% der Aufwendungen (=130,80 €) als Werbungskosten anzuerkennen.

Hinsichtlich des PC's und Monitors beträgt die Halbjahres-AfA 163 € (ursprünglich beantragte Jahres-AfA 326 €), wovon ein Privatanteil von 40% (= 65,20 €) ausgeschieden wird und der beruflich genutzt Anteil von 60% der Aufwendungen (= 97,80 €) als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Die Aufwendungen für die Hardware, Zubehör und Software (= 15,04 €) werden als Werbungskosten anerkannt.

Als Aufwendungen für Arbeitsmittel werden folglich **243,64 €** anerkannt.

b) Kosten für doppelte Haushaltsführung (**2.333,72 €** und die sonstigen Werbungskosten (**21,23 €**)

Diese Aufwendungen werden in der beantragten Höhe wie in den Vorjahren anerkannt.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Strittig ist, ob der Bw. im Jahr 2003 im Hinblick auf die beabsichtigte Vermietung des Mietwohngrundstückes Einkünfte erzielt hat und die Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind.

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften unter anderem jene aus Vermietung und Verpachtung an.

Die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" umfasst die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder Nutzung (VwGH 19.2.1997, 94/13/0239).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Werbungskostenbegriff ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen. Er nähert sich bei der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen.

Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Wohnobjekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann.

Daher hat vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung zunächst aber die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Bw. die zu prüfenden Ergebnisse (hier der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erwirtschaftet hat (VwGH 25.4.2001, 96/13/0031) bzw. ob die Tätigkeit überhaupt unternehmerisch im Sinne des UStG ist.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloße Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem Gebäude keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Bw. jedoch später einmal erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist nach Ansicht des VwGH nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist. Die Absicht der Vermietung eines Gebäudes muss in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 22.1.1985, 84/14/0016).

Da die Liegenschaft seit dem Jahr 2001 nicht vermietet wurde, kann von einem vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit nicht gesprochen werden, wie es sich bei einem Mieterwechsel sehr wohl ergeben kann.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0037 zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreicht.

Im Erkenntnis vom 28.10.1997, 95/14/0060 spricht der VwGH sogar bei der Vermietung einer Liegenschaft mit einem Fabriksgebäude an eine insolvente GmbH die Einkunftsquelleneigenschaft ab, mit der Begründung, dass bei einer Bewirtschaftungsart, die nur zur Werbungskosten, nicht jedoch zum Zufluss von Einnahmen geführt hat, von vornherein festgestanden ist, dass diese Liegenschaft keine Einkunftsquelle darstellt.

Der Entschluss des Steuerpflichtigen muss jedoch durch bindende Vereinbarungen oder durch andere Umstände klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 21.10.1993, 92/15/0060; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Außer der Behauptung, die Liegenschaft vermieten zu wollen hat der Bw. keine Nachweise bzw. bindende Vereinbarungen über die Vermietungsabsicht für den streitgegenständlichen Zeitraum erbracht. Der Bw. legte dem unabhängigen Finanzsenat auf Aufforderung einen Mietvertrag vor, wonach die Liegenschaft ab Mai 2005 wieder vermietet wird.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustabzug ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrunde liegt.

Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, diese allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165).

Seit dem Jahr 1994 befindet sich die Liegenschaft im Alleineigentum des Bw. Diese wurde in den Jahren 1997 bis 2001 vermietet, wobei jährlich ein Verlust erklärt wurde. Seit November 2001 wurde die Liegenschaft nicht mehr vermietet. Nach dem vorgelegten Mietvertrag wird die Liegenschaft ab Mai 2005 wieder vermietet.

Da der Bw. seit November 2001 keinen Nachmieter gefunden hat und folglich keine Einnahmen aus der Vermietung erzielt hat und in den Vorjahren immer Verluste erklärt hat, kann die Tätigkeit der Vermietung in dieser betriebenen Weise objektiv nicht zu einem Gesamterfolg führen, da den ständig anfallenden Ausgaben keine Einnahmen gegenüberstehen. Da die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung ein klares Bild ergibt, tritt das subjektive Ertragstreben des Bw., das ihm nicht abgesprochen werden möchte, in den Hintergrund und ist ohne Bedeutung.

Einer Liebhabeiprüfung zugänglich sind hingegen ernsthaft geplante "Betätigungen", die eine Einkunftsquelle darstellen, die jedoch auf Grund unvorhersehbarer Ereignisse (Unwägbarkeiten) letztlich nicht entfaltet wurden, jedoch zu Aufwendungen (Ausgaben) geführt haben (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhabeiprävention, Seite 70).

Unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietern und vergleichbare Unwägbarkeiten können bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungsabsicht unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Maßgebend ist aber nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tägen nach einem solchen Erfolg

(Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein (VwGH vom 25.11.1999, 97/15/0144).

Selbst im Fall einer Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wäre zu prüfen, ob der Umstand, nämlich keine Mieter zu finden, als Unwählbarkeit zu beurteilen wäre. Nach der Liebhabereiverordnung liegt trotz Auftretens von Verlusten Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit). Daher führt ein Handeln, das als Reaktion auf gewöhnliche Risiken gesetzt wird, selbst dann zur Änderung der Bewirtschaftung und damit zur Liebhaberei der gesamten Betätigung, wenn es Wirtschaftlichkeitsprinzipien folgt. Nur bei Unwählbarkeiten kann ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien Liebhaberei vermeiden. Aus diesem Grund ist zwischen Unwählbarkeit und gewöhnlichem Risiko zu unterscheiden.

Selbst die Tatsache, keinen Nachmieter zu finden, gehört nicht zu den Unwählbarkeiten, da Probleme bei der Suche nach einem Mieter bei der Vermietung eigentlich zum betätigungstypischen Risiko gehören. Der Unternehmer ist aufgefordert, darauf nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientiert zu reagieren. Jahrelanges Leer-Stehen-Lassen der Liegenschaft erfüllt nicht das Erfordernis einer nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten raschen Reaktion.

Zu einer Betätigung im Sinne des § 1 L-VO ist es im konkreten Fall hinsichtlich der langjährig nicht vermieteten Liegenschaft gar nicht gekommen.

Werden aus einem Objekt keine Mieteinnahmen erzielt, ist die Anerkennung von Werbungskosten jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Da die Liegenschaft nicht mehr vermietet wird, sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig. Allerdings können noch nicht abgesetzte Zehntelbeträge für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 Tz 19).

Da nachträgliche Werbungskosten für Erhaltungsarbeiten während der Vermietung abzugsfähig sind, sind Werbungskosten in Höhe von insgesamt von 6.438,42 € (Zehntel in den Jahren 1997 = 2.417,48 €, 1998 = 253,07 €, 1999 = 1.932,43 €, 2000 = 84,79 €, 2001 = 146,51 €, Zinsen = 1.604,14 €) anzuerkennen. Folglich wird bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 6.438,42 € anerkannt.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass sich in den Folgejahren – bei entsprechendem Tätigwerden, Mietvertrag ab Mai 2005 – durchaus die Aufnahme einer steuerlich beachtlichen Betätigung durch den Bw. ergeben kann.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. September 2005