



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Harald Machacek, 2301 Großenzersdorf, Rathausstraße 2-4/1/3, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), einem praktischen Arzt, fand eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung von Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO statt. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant, ist aus dem Betriebsprüfungsbericht (TZ 18) Folgendes zu entnehmen:

Die Vermietung der Wohnung Top23 stelle keine Einkunftsquelle iSd EStG dar. Die Wohnung werde seit 1998 an Frau X., geb. 1918, zu einem Mietzins in Höhe von € 208 pro Monat inkl. Betriebskosten und USt vermietet. Bis dahin habe sie die im selben Haus gelegene Wohnung Top 12 bewohnt und für diese Wohnung den sog. Friedenskronenzins in gleicher Höhe bezahlt.

Der Bw. habe schon vor 1998 die Nachbarwohnung Top 11 bewohnt. Mit Kaufvertrag vom April 1998 habe er in diesem Haus insgesamt drei Eigentumswohnungen erworben: die von ihm selbst bewohnte Wohnung Top 11, die Nachbarwohnung Top 12 und die in der Folge vermietete Wohnung Top 23.

Um die beiden Wohnungen Top 11 und 12 zu einer größeren Wohnung für seine Familie zusammenzulegen, habe der Bw. Frau X. gebeten, in die im dritten Stock gelegene Wohnung Top 23 zu übersiedeln. Sie habe in den Wohnungstausch nur unter der Bedingung eingewilligt, dass sie für diese Wohnung keinen höheren Mietzins zu bezahlen hätte als den bisher niederen Friedenskronenzins für Top 12. Deshalb werde diese Wohnung zu einem derartig niedrigen Mietzins vermietet.

Der Vormieter habe für diese Wohnung, es handle sich um einen Dachbodenausbau von 86 m² samt zwei Terrassen zu 34m² bzw. 8 m², € 1.030 pro Monat bezahlt. Dieser Mietzins sei auch marktkonform für eine Wohnung dieser Größe und Lage.

Da der Wohnungstausch aus privaten Gründen erfolgt und der Mietzins nicht fremdüblich gestaltet sei, handle es sich daher bei der Vermietung dieser Wohnung um keine Betätigung iSd § 2 Abs. 3 EStG. Die sich aus dieser Tätigkeit ergebenden Verluste seien daher nicht ausgleichsfähig.

In den Streitjahren hat der Bw. folgende Verluste erzielt:

(ATS)	1998	1999	2000	2001
Einnahmen	25.785,45	34.380,60	34.380,60	34.380,60
Betriebskosten	17.373,68	25.262,79	29.075,43	30.093,70
Kreditzinsen	6.080,00	122.758,19	125.871,01	129.965,90
AfA	47.929,00	47.929,00	47.929,00	47.929,00
Sonstige Kosten	90.174,60	34.500,00	6.500,00	11.900,36
Verlust	135.771,83	196.069,38	174.994,84	185.598,36

Im Veranlagungsakt erliegen ferner die Abgabenerklärungen 2002 und 2003; aus diesen ist ersichtlich, dass – bedingt durch eine Reduktion der Fremdfinanzierungskosten – die Verluste bei sonst gleich bleibender Einnahmen- und Werbungskostenstruktur auf € 6.731,02 (2002) und € 4.234,88 (2003) abgesunken sind.

Aus dem im April 1998 abgeschlossenen Kaufvertrag ist weiters ersichtlich, dass der Bw. gemeinsam mit seiner damaligen Gattin die Wohnungen Top 11 (= die bisher bereits genutzte Wohnung) und 12 (= Nachbarwohnung) sowie allein die Wohnung Top 23 erworben hat.

Als Gesamtkaufpreis wurde ein Betrag von ATS 3,450.000 vereinbart, der sich gem. § 3 des Kaufvertrages wie folgt aufgliederte:

Top	Kaufpreis	Anteil
11	650.000	77/1416
12	520.000	70/1416
23	2,280.000	93/1416

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 gerichteten Berufung brachte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter vor, es sei unbestritten, dass er die Wohnung Top 23 nicht für eigene Wohnzwecke angeschafft habe. Um seine Wohn- und Besitzverhältnisse zu ordnen, sei es erforderlich gewesen, dass er eine 80-jährige Fremdmieteterin für den Rest ihres Lebens auf Friedenszins in Top 23 wohnen lasse.

Bei Beginn der Wohnungsvermietung sei die Mieterin fast 80 Jahre alt gewesen. Nach einer Studie des WKÖ (Stand 2002) habe ihre Lebenserwartung nur mehr höchstens zwei Jahre betragen. Dies sei in der Rentabilitätsberechnung gewürdigt worden. Dass die Mieterin noch die Wohnung nutze, gelte somit als Unwägbarkeit, die zu länger als geplant auftretenden Verlusten führe. Verwiesen wurde diesbezüglich auf Renner, SWK 10/2004, S 519ff.

Kein vernünftiger Mensch würde eine Wohnung um ATS 2,280.000 (fremdfinanziert) anschaffen und fast unentgeltlich vermieten. Da keine private Nutzung beabsichtigt bzw. notwendig gewesen sei, könne nur eine unternehmerische Verwertung zur Einkunftszielung geplant gewesen sein. Dies sei umso mehr durch die gewählte Finanzierungsform (Fremdfinanzierung) gegeben, sodass nur eine zukünftige Erzielung der Einkünfte beabsichtigt gewesen wäre. Die Erwägung des Bw. sei somit eindeutig gewesen, eine Investition zu tätigen, die nach dem Ableben der Mieterin zu solchen Erträgen führe, um die Finanzierungskosten und einen Überschuss zu erwirtschaften.

Nur um sein zukünftiges Einkommen zu sichern, habe den Bw. zum Wohnungstausch und -kauf veranlasst, da die Ertragslage der Ordination wegen der ständigen Verringerung der Krankenkassenleistungen langfristig rückläufig sei. Der steuerlich relevante Zeitraum beginne somit, **sofern eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft werde**, mit der Anschaffung derselben. Die Betriebsprüfung spreche von einem "Mischmotiv", habe nur die private Seite betrachtet und somit die unternehmerische Seite völlig vernachlässigt.

Unter Einbeziehung eines Nachmieters könne sehr wohl ein Gesamtüberschuss in einem angemessenen Zeitraum erzielt werden. Die Motive der Mieterin seien für das Verfahren unmaßgeblich. Lediglich das Erwerbsmotiv des Bw. sei für die Beurteilung heranzuziehen; dieses liege eindeutig darin, einen zukünftigen Mietertrag zu erzielen und sich somit eine gewisse Unabhängigkeit von seiner Ordination zu schaffen.

Der Bw. verwies weiters auf "eindeutige Verfahrensmängel", ohne diese aber näher zu konkretisieren.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung verwies die Betriebsprüfung auf den oben dargestellten Verfahrensgang. Die Grundfrage sei, welchen Zwecken die angeschaffte Wohnung Top 23 diene und ob diese Zwecke eine Einkunftsquelle begründen oder nicht. Da die Wohnung zum Friedenskronenzins und damit um einen Bruchteil des normalerweise erzielbaren Mietzinses überlassen werde, könne unterstellt werden, dass die Fruchtziehung durch Vermietung nicht der primäre Zweck sein könne; werde doch selbst in der Berufung angeführt, dass kein vernünftiger Mensch eine Wohnung um ATS 2,280.000 fremdfinanziert anschaffen würde, um diese dann unentgeltlich zu vermieten. Außer Zweifel stehe daher aber auch, dass **mit der vorliegenden Form der Vermietung** kein Gesamtüberschuss erzielbar sei. Folglich müsse die Wohnung Top 23 einem anderen primären Zweck dienen. Faktum sei, dass der extrem niedrige Friedenskronenzins für Top 23 deshalb in Kauf genommen werde (denn mietrechtlich unterliege diese nicht dem Friedenskronenzins), um den privaten Wohnraum vergrößern zu können. Der Nutzung der Wohnung Top 23 durch Fr. X. liege daher primär nicht die Erzielung von Einnahmen zugrunde, sondern die Verbesserung der eigenen Wohnverhältnisse. Darin sei aber eindeutig ein privat veranlasstes Motiv zu erblicken. Mit welchen Motiven die Wohnung erworben worden sei – ob zu eigenen Wohnzwecken oder in Vermietungsabsicht – sei in diesem Zusammenhang irrelevant. Maßgeblich sei, wofür und in welcher Form die Wohnung **tatsächlich genutzt** werde. Da aber die Nutzung der Wohnung privat veranlassten Motiven diene und darüber hinaus mit der vorliegenden Art der Vermietung kein Gesamtüberschuss erzielbar sei, handle es sich bei der Überlassung der Wohnung um keine Betätigung iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 und somit um keine Einkunftsquelle.

Sollte die Wohnung in weiterer Folge zu fremdüblichen Konditionen vermietet werden, stelle diese Tatsache eine Änderung der Bewirtschaftung dar, wodurch ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginne und zu beurteilen sei, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne und sich damit neuerlich die Frage stelle, ob es sich bei der Vermietung von Top 23 um eine Einkunftsquelle handle.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme brachte der Bw. vor, aus dem bereits in der Berufung ausführlich dargelegten Sachverhalt und den Erhebungen des Prüfungsorgans sei ersichtlich, dass beim Kauf ein Mischmotiv vorgelegen habe, und dass sehr wohl von Anbeginn keine Leerstehung, sondern die Vermietungsabsicht bestanden habe.

Der Bw. ging sodann nochmals auf die nur mehr zwei Jahre betragende Lebenserwartung der Mieterin ein, wobei nunmehr seit dem Ankauf der Wohnung wider Erwarten sechs Jahre vergangen seien. Dennoch wäre die Freimachung anhand der Lebenserwartung mit 100%iger

Sicherheit von Anbeginn in einem angemessenen Zeitraum gegeben. Die anfängliche Vermietung zum Friedenskronenpreis sei zwangsweise nötig gewesen, um in absehbarer Zeit in den Vollbesitz der Wohnung zu gelangen.

Verstärkt werde die Argumentation darin, dass die Mieterin aus gesundheitlichen Gründen die Wohnung per 30.9.2004 aufgegeben habe und ins Altersheim übersiedelt sei. Dies wäre von Beginn an in der Kalkulation miteinbezogen gewesen.

Die Verfahrensmängel seien auch darin zu erblicken, dass sowohl die Einwendungen des Bw. als auch der steuerlichen Vertreters in der Berufung ignoriert worden wären.

Zusammenfassend wurde nochmals angeführt:

- ein **absehbarer Zeitraum**
für eine Überschussermittlung sei vorgezeichnet gewesen in Anbetracht der noch zu erwartenden Lebensdauer der 80jährigen Mieterin
- ein **wirtschaftlicher Gesamtgewinn**
wäre im Berufungsverfahren bereits vorgebracht worden und sei nunmehr mit 30.9.2004 konkretisiert
- die **Betätigung als Einkunftsquelle**
sei klar dargelegt worden, da der Bw. betont habe, die gegenständliche Wohnung nicht für Eigenzwecke angeschafft zu haben
- eine **Änderung der Bewirtschaftungsform**
könne nicht gegeben sein, da kein Wandel in der Betätigung gegeben sei, da das Objekt rein zur Vermietung bestimmt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Schon aus dem Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG ("Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen") ergibt sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011; 25.1.2005, 97/14/0071; 20.7.1999, 99/13/0018; 27.1.1998, 94/14/0017; 29.6.1995, 93/15/0112), dass es für die Abgrenzung von betrieblichen bzw. beruflichen und privaten Aufwendungen entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt.

Im letztgenannten Erkenntnis hat der Gerichtshof unter Verweis auf VwGH 17.11.1992, 92/14/0150 ausgeführt, dass die Unangemessenheit und Unüblichkeit von Aufwendungen ein Indiz dafür sein könne, dass diese Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst seien. Um eine betriebliche Veranlassung annehmen zu können, genüge ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb. Werde der mittelbare Zusammenhang allerdings von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so werde der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dabei sei ein strenger Maßstab anzulegen; es gelte die typisierende Betrachtungsweise (vgl. auch VwGH 19.5.1995, 92/15/0171).

2. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste u.a. aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

3. Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass der Bw. (teilweise gemeinsam mit seiner damaligen Ehegattin) 1998 drei in seinem Haus befindliche Wohnungen gekauft hat; es handelte sich hierbei um die von ihm bereits zu diesem Zeitpunkt bewohnte Wohnung, die (vermietete) Nachbarwohnung und eine leerstehende Wohnung in einem anderen Stockwerk.

In freier Beweiswürdigung geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Anschaffung der vermieteten Nachbarwohnung nur deshalb erfolgte, um sie nach deren Freimachung mit der eigenen Wohnung zusammenlegen zu können.

Diese – im Übrigen auch vom Bw. keineswegs bestrittene – Annahme gründet sich einerseits darauf, dass ein nicht unbeträchtlicher Kaufpreis für eine Wohnung gezahlt wurde, für die in absehbarer Zeit keine kostendeckenden Einnahmen erzielen wird, und andererseits auf die Ausführungen des Bw. selbst; wenn er nämlich vorbringt, um seine Wohn- und Besitzverhältnisse zu ordnen, sei es erforderlich gewesen, dass er eine 80-jährige Fremdmieteterin für den Rest ihres Lebens auf Friedenszins in Top 23 wohnen lasse, wird dadurch der Umstand, dass private Motive für die Anschaffung im Vordergrund gestanden haben, augenfällig dokumentiert.

Dies ergibt sich auch schon daraus, dass eine beträchtliche Kaufpreisdifferenz zwischen der ehemaligen Wohnung der Mieterin Top 12 und der neuen Wohnung Top 23 bestanden hat; wären erwerbswirtschaftliche Motive im Vordergrund gestanden, so hätte der Bw. mit Gewissheit die Wohnung Top 23 zu einem marktüblichen Mietzins vermietet, und nicht die Übersiedlung der Mieterin forciert.

Es könnte durchaus ein mittelbarer Zusammenhang zu einer möglicherweise in Zukunft ertragbringenden Tätigkeit gegeben sein; dieser mittelbare Zusammenhang wird allerdings im Sinne der oben wiedergegebenen VwGH-Judikatur von einem in erster Linie die persönliche

Sphäre betreffenden Faktor, nämlich dem privaten Wohnbedürfnis, überlagert. Dadurch wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen.

4. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates handelt es sich hierbei deshalb um eine Betätigung, die im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung angesiedelt ist. Wie oben ausgeführt, hat der Bw. aufgrund seiner privaten Wohnbedürfnisse in Kauf genommen, dass aus dem gegenständlichen Mietverhältnis keine auch nur annähernd kostendeckenden Einnahmen zu erzielen sind. Somit lag hieraus auch nie Überschusserzielungsabsicht vor.

Daraus folgt, dass die entstandenen Verluste den Haushalt des Steuerpflichtigen betreffende Aufwendungen sowie Aufwendungen der Lebensführung darstellen, die nach dem oben zitierten § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig sind.

Ohne Bedeutung ist es daher auch in diesem Zusammenhang, dass es nicht nachvollziehbar ist, wie der Bw. die Lebenserwartung der Mieterin von bloß zwei Jahren ermittelt hat; gemäß der – allerdings grundsätzlich erst ab 1.1.2004 anwendbaren – "Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten (ErlWS-VO 2004)", BGBl. II 627/2003, beträgt die Lebenserwartung einer 79-jährigen vielmehr mehr als 11 Jahre. Auch im Vermietungsjahr 1998 war die damals geltende statistische Lebenserwartung nicht wesentlich unter zehn Jahren gelegen.

5. Selbst wenn aber die LVO anwendbar wäre, würde dies keine Änderung in der rechtlichen Beurteilung nach sich ziehen. § 2 Abs. 4 LVO in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet nämlich:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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)."

Fest steht, dass bei der derzeitigen Art der Vermietung der Wohnung Top23 die Erzielung von Einnahmenüberschüssen auf Dauer völlig ausgeschlossen ist, da allein die Betriebskosten die Einnahmen annähernd erreichen und schon die AfA die jährlichen Einnahmen um rund 1000 € übersteigt.

Der Liebhabereibetrachtung sind aber jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen (Doralt/Renner, EStG⁸, Tz 475ff; VwGH 25.1.1995, 93/15/0101). Aus dem letztgenannten Erkenntnis des VwGH ist weiters Folgendes zu entnehmen:

"Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, daß eine bisher notwendigerweise ertrag-

slose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. In der Abänderung von mit Mieter abgeschlossenen Verträgen, die eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse gegenüber früher vereinbarten Mietzinsen zum Gegenstand haben, liegt eine wesentliche, die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit ausschließende Änderung der Bewirtschaftungsart..."

Dieselbe Judikaturlinie ist bereits aus VwGH 23.11.1992, 91/15/0066 ersichtlich:

"Die Steigerung der Einnahmen in den auf die Streitjahre folgenden Jahren, deren Berücksichtigung bei einer Ertragsprognose die Beschwerdeführerin vermißt, ist nach deren Behauptungen auf eine Abänderung der mit den Mieter abgeschlossenen Verträge (bzw. den Neuabschluß eines Mietvertrages), die eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse gegenüber den für die Streitjahre vereinbarten Mietzinsen zum Gegenstand hatte, zurückzuführen. Darin liegt eine wesentliche, die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit anschließende Änderung der Bewirtschaftungsart (vgl. z.B. das ... Erkenntnis vom 29. September 1987, ZI. 87/14/0107). Die belangte Behörde hatte der Beurteilung der Ertragsaussichten auf der Einnahmeseite somit den in den Streitjahren von der Beschwerdeführerin mit den Mieter vereinbarten Mietzins zugrunde zu legen; davon ausgehend erweist sich ihre Auffassung, daß die in den Streitjahren ausgeübte Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht ertragsfähig war, schon wegen des festgestellten Verhältnisses zwischen Mietzinseinnahmen und Betriebskosten nicht als rechtswidrig."

Somit würde nach dem Auszug der bisherigen Mieterin in einer Neuvermietung zu einem nunmehr wohl wesentlich höheren Mietzins eine Änderung der Wirtschaftsführung zu erblicken sein, wodurch – worauf die Betriebsprüfung zu Recht hinweist – ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginnt. Vermerkt wird allerdings, dass noch keineswegs dokumentiert wurde, dass die Wohnung nach dem Auszug der Mieterin noch weiter vermietet wird, oder aber anderen Zwecken (Eigennutzung, Verkauf...) dient. Dies alles ändert aber nichts daran, dass durch die Vermietung an die bisherige Mieterin keine Einkunftsquelle entstanden ist und die daraus resultierenden Verluste daher nicht ausgleichsfähig sind.

6. Da auch die vom Bw. behaupteten Verfahrensmängel nicht erkennbar sind, musste die Berufung jedenfalls als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 11. Jänner 2006