

### Liebhaberei

# Vorzeitige Beendigung einer Vermietung

## VwGH und BFG vertreten teilweise widersprüchliche Auffassungen

CHRISTIAN PRODINGER\*)



**Wird eine Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses beendet, so tritt bei grundsätzlicher Ertragsseignung keine Liebhaberei ein, wenn ursprünglich der Plan auf weiterlaufende Vermietung bestanden hat.**

### 1. Rechtsgrundlagen

Der VwGH<sup>1)</sup> judizierte, dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch danach eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ein Gesamtgewinn<sup>2)</sup> erzielbar ist. Allerdings komme dieser Zeitraum nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.<sup>3)</sup> Enthalte der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so müsse das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums erzielbar sein. Es sei daher zulässig, die Liegenschaft auch vor Erzielung eines Gesamtgewinns zu übertragen oder die Vermietung einzustellen. Da die Behörde idR keine Kenntnis vom Plan des Steuerpflichtigen haben könne, müsse dieser den Nachweis dafür erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war.<sup>4)</sup>

### 2. Entscheidungen des BFG

Das BFG hat kürzlich zwei Entscheidungen getroffen, die von Richtern des BFG auch kommentiert wurden.

#### 2.1. Schenkung an die Tochter

Im gegenständlichen Fall<sup>5)</sup> hatte die Steuerpflichtige eine im Schenkungsweg erworbene Wohnung zunächst an einen fremden Dritten vermietet. Einen Ankaufswunsch des Mieters lehnte die Eigentümerin unter Hinweis auf eine geplante Altersversorgung (gemeint: durch Vermietung) ab. Der Mieter kündigte das Mietverhältnis. Die Vermieterin schenkte daraufhin das Objekt ihrer Tochter. Diese hatte das Objekt ursprünglich nicht gebraucht und vielmehr ein eigenes Haus gekauft. Wegen Kursverlusten eines Fremdwährungskredits verkaufte die Tochter im Ergebnis das Haus und erhielt dann schenkungsweise das Objekt zur Eigennutzung. Die Vermietung war dem Grunde nach zur Erzielung eines Gesamtgewinns geeignet. Durch Schenkung wurde die Vermietung jedoch vor Eintritt dieses Gesamtgewinns beendet.

Das BFG führt unter Verweis auf die VwGH-Judikatur<sup>6)</sup> aus, dass entscheidend sei, ob die Vermietung ursprünglich zumindest bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns fortgesetzt

\*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) VwGH 21. 11. 2007, 2003/13/0032 ua.

2) IdF *pars pro toto* auch für einen Gesamtüberschuss.

3) IdF auch „weiterlaufende Vermietung“ oder „langfristige Vermietung“.

4) ZB VwGH 27. 4. 2000, 99/15/0012; 23. 11. 2000, 95/15/0177; 3. 7. 2003, 99/15/0017; 14. 12. 2005, 2002/13/0001; 11. 11. 2008, 2006/13/0199.

5) BFG 16. 10. 2017, RV/4100066/2016; siehe hierzu *Engel*, Vorzeitige Beendigung einer kleinen Vermietung, BFGjournal 2018, 55.

6) VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0343.

werden sollte und sich der Entschluss auf Einstellung erst nachträglich ergeben hätte. Auch Umständen, die die private Lebensführung betreffen, käme hier Indizwirkung zu. Es sei hinsichtlich der Hinderungsgründe für die Erzielung des Gesamtgewinns zwischen „Unwägbarkeiten“ und gewöhnlichen Geschäftsrisiken zu unterscheiden. Werde die Vermietung vorzeitig beendet, so wäre im Fall von Unwägbarkeiten eine Einkunftsquelle anzunehmen, sonst jedoch Liebhaberei – sei es, weil sie von vornherein begrenzt geplant war, sei es, dass sie aufgrund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses beendet wurde. Unwägbarkeiten wären zB Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz der Mieter, höhere Gewalt bzw Naturkatastrophen.<sup>7)</sup>

Das BFG erkennt an, dass die Vermieterin „zweifelsfrei“ die Gewinne zur „Pensionsversicherung“ zur Verfügung haben und somit die Vermietung längerfristig betreiben wollte. Da die Mietverträge aber nur befristet abgeschlossen wurden,<sup>8)</sup> stand die Möglichkeit offen, das Objekt jeweils weiterzuvermieten oder aber anderwärtig, zB für den Eigenbedarf, zu nutzen. Eine andere Nutzung als Vermietung sei jedenfalls offen gewesen. Dies folge – trotz Ablehnung des Verkaufs an den Mieter – schon aus der Schenkung an die Tochter. Die mögliche Notlage der Tochter sei keine Unwägbarkeit, die aus der Vermietung resultiere.

Im Detail sei zur Argumentation auf die Entscheidung des BFG und die Ausführungen von *Enengel* verwiesen. Gegen die sohin abweisende Entscheidung wurde keine außerordentliche Revision eingebracht.

## 2.2. Nachstiftung

Im gegenständlichen Fall<sup>9)</sup> hatte der Steuerpflichtige Mietobjekte vermietet, jedoch keine Einnahmenüberschüsse erzielt. Es wurden auch bewusst kurzfristige Mietverträge abgeschlossen, weil zu erwarten war, dass der Mieter später größeren Raumbedarf haben wird und dann „bessere“ Verträge abgeschlossen werden könnten. Die Objekte wurden später in eine Privatstiftung nachgestiftet. Diese erzielte – auch aufgrund der besseren Mietverträge – deutliche Einnahmenüberschüsse. Die Argumentation des Steuerpflichtigen, die Ergebnisse in der Stiftung seien als weiterlaufend zusammen zu betrachten, wurde vom BFG abgelehnt, eine Revision mangels VwGH-Judikatur jedoch zugelassen.<sup>10)</sup>

Das BFG führt aus, dass eine Ertragsfähigkeit der Vermietung trotz Beendigung vor Erzielung eines Gesamtgewinns dann angenommen werden könne, wenn die Vermietung wegen Unwägbarkeiten<sup>11)</sup> vorzeitig beendet worden sei.<sup>12)</sup> Bestünden derartige Unwägbarkeiten nicht, so wäre der Nachweis zu führen, dass der ursprüngliche Plan auf die Aufrechterhaltung der Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns gerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Beendigung erst nachträglich ergab. Diesfalls wären auch Umstände der privaten Lebensführung indiziell.<sup>13)</sup> Der Verkauf stelle ein Indiz für die Absicht der vorzeitigen Beendigung dar.

Unwägbarkeiten wären vom Steuerpflichtigen nicht vorgebracht worden. Die Beurteilung habe wegen der Beendigung der Vermietung nicht nach dem ursprünglichen Plan, sondern nach der tatsächlich erfolgten Bewirtschaftung zu erfolgen. Daher hätte der

<sup>7)</sup> Die meisthin beiläufig auch höhere Gewalt darstellen.

<sup>8)</sup> Der Mietvertrag unterliege nicht dem MRG, sondern dem ABGB.

<sup>9)</sup> BFG 11. 1. 2018, RV/7102508/2012; siehe dazu *Hochrieser*, Vorzeitige Beendigung der Vermietung ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten – Einbringung in eine Stiftung, BFGjournal 2018, 62.

<sup>10)</sup> Eine Revision wurde jedoch nicht eingebracht. Der Fragenkomplex des Weiterwirkens muss in einer eigenen Betrachtung erfolgen.

<sup>11)</sup> Siehe zu Beispielen hierfür oben.

<sup>12)</sup> Verweis auf die VwGH-Judikatur bis 2010.

<sup>13)</sup> Verweis auch auf VwGH 27. 6. 2017, Ra 2017/13/0029.

Steuerpflichtige nachweisen müssen, dass die Beendigung ursprünglich bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns geplant war und<sup>14)</sup> es lediglich infolge unerwarteter Umstände zur Beendigung der Vermietung gekommen sei.

Da die Nachstiftung offensichtlich bewusst so gewählt worden sei, dass bezüglich der persönlichen Abgabepflicht kein Überschuss hatte eintreten können, wäre der ursprüngliche Plan nicht auf Erreichen des Gesamtgewinns gerichtet gewesen. Da somit die Betätigung nur zeitlich begrenzt geplant war und keine Unwägbarkeiten vorlagen, sei Liebhaberei gegeben.

### 3. Fragestellungen

Aus der Judikatur des BFG ergeben sich zwei relevante Fragestellungen:

1. Kann bei gegebenem Plan auf Vermietung bis zur Erzielung des Gesamtgewinns eine Beendigung ohne Annahme von Liebhaberei auch dann erfolgen, wenn keine Unwägbarkeiten vorliegen?
2. Wie kann der Plan auf Vermietung bis zur Erzielung des Gesamtgewinns nachgewiesen werden?

### 4. VwGH-Judikatur

In einem vom BFG zitierten VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 2010<sup>15)</sup> führt der VwGH unter Zitierung von Vorjudikatur aus: *„Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies 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 gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich 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.“*

Nach dieser Judikatur ist entscheidend, ob der ursprüngliche Plan auf Vermietung bis zur Erreichung eines Gesamtgewinns gerichtet war. Ist dies der Fall, dann hat sich – und zwar *ex logo* – der Entschluss zur Beendigung oder Einstellung erst nachträglich ergeben. Dies tritt nach dem VwGH offensichtlich jedenfalls bei Eintreten von Unwägbarkeiten auf (arg: *„insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten“*). Bei der Beurteilung dieses Plans käme auch Umständen der privaten Lebensführung indizielle Wirkung zu.

In einem Erkenntnis aus dem Jahr 2017<sup>16)</sup> nimmt der VwGH auf die Auffassung der belangten Behörde Bezug, wonach nur dann keine Liebhaberei vorliegen könne, wenn durch ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis,<sup>17)</sup> das seine Wurzel auch in der privaten Lebensführung haben könne, die Beendigung der Vermietung erzwungen wurde. Der VwGH bezieht sich sodann ausdrücklich auf die oben zitierte Vorjudikatur und führt aus, dass aus dem Wort *„insbesondere“*<sup>18)</sup> folge, dass nicht nur durch eine Unwägbarkeit ein Grund für eine nachträgliche Änderung des ursprünglichen Plans auf Vermietung bis zur Erzielung des Gesamtgewinns gegeben sein könne.

---

<sup>14)</sup> Hervorhebung durch den Verfasser.

<sup>15)</sup> VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0343.

<sup>16)</sup> VwGH 27. 6. 2017, Ra 2017/13/0029.

<sup>17)</sup> Also wohl eine sogenannte „Unwägbarkeit“.

<sup>18)</sup> Siehe die oben wörtlich wiedergegebene Entscheidung des VwGH.

Im konkreten Fall hatte der Steuerpflichtige ein Zinshaus wegen Sorge hinsichtlich der Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer vor Erzielung des Gesamtgewinns verschenkt. Offensichtlich lag in diesem Grund keine Unwägbarkeit vor, sondern eine freie Willensentscheidung des Steuerpflichtigen. Der VwGH hält auch fest, dass der vorzeitige Verkauf ein Indiz gegen den Plan auf Vermietung bis zur Erzielung des Gesamtgewinns darstelle, führt aber aus, dass dies nur eine Beweisfrage sei und sich die entsprechende Absicht in der Folge erst „verdichten“ müsse.

## 5. Schlussfolgerungen aus der VwGH-Judikatur

### 5.1. Anwendungsbereich der Judikatur

Die erste Entscheidung erging zur Vermietung einer Eigentumswohnung, somit zu § 1 Abs 2 LVO, die zweite zur Vermietung eines Zinshauses, sohin zu § 1 Abs 1 LVO. Der VwGH setzt hinsichtlich der diskutierten Frage jedoch beide Bereiche ganz offensichtlich gleich.

### 5.2. Vorzeitige Beendigung der Vermietung

Weiters führt der VwGH aus, dass die Beendigung indizielle Wirkung hinsichtlich des Plans des Steuerpflichtigen habe. Die dargestellten Präzisierungen zeigen aber, dass der VwGH hier nicht meint, dass durch die Beendigung sozusagen schon alles in Richtung Plan auf vorzeitige Beendigung deute. Vielmehr ist hier nur ein Argument der Denklöge angesprochen: Hält der Steuerpflichtige das Vermietungsobjekt nämlich so lange, bis er einen Gesamtgewinn erzielt hat, so stellen sich diesbezüglich *ex logo* keine Fragen zu den Wirkungen der vorzeitigen Beendigung. Nur wenn vor Erzielen des Gesamtgewinns beendet wird, kann sich daher konkret die Frage des ursprünglichen Plans stellen. Somit ist die vorzeitige Beendigung kein Indiz, sondern der Ausgangspunkt der Betrachtung.

Alles andere wäre ein reiner Zirkelschluss. Folgte aus der vorzeitigen Beendigung schon grundsätzlich, dass der Plan hierzu bestanden hat, so bedürfte es keiner weiteren Überlegungen mehr. Da es aber offensichtlich denkbar ist, dass der Plan nur auf zwischenzeitige Vermietung bis zu einer günstigen Verkaufsmöglichkeit gegeben ist, aber auch, dass er auf sehr langfristige Vermietung jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns gerichtet ist, folgt aus der vorzeitigen Beendigung *per se* schlechthin gar nichts. Tritt (*ex logo* nachträglich) eine Unwägbarkeit auf, ist klar, dass dieser Grund nicht schon ursprünglich mitgeplant war. Denkbar ist natürlich trotzdem, dass der Plan auf nur zwischenzeitige Vermietung gerichtet war, dann aber vorzeitig wegen einer Unwägbarkeit beendet wurde. Allerdings folgt dann keine offene Frage hinsichtlich Liebhaberei.

Die grundsätzliche Frage ist, ob ein Gesamtgewinn innerhalb einer bestimmten Frist, nämlich der kürzeren der in der LVO genannten Fristen bzw Dauer der geplanten Vermietung, erzielbar ist. Ist dies nicht der Fall, ist die Tätigkeit nicht gewinngeeignet und stellt sie keine Einkunftsquelle dar. Diesfalls liegt Liebhaberei vor, ohne dass die Beendigung der Tätigkeit noch eine Rolle spielen kann. Erzielt der Vermieter erst nach Ablauf der Fristen der LVO den Gesamtgewinn, liegt trotzdem Liebhaberei vor. Vermietet er bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns, hat aber den Plan auf vorhergehende Veräußerung gehabt, liegt wohl dennoch Liebhaberei vor.<sup>19)</sup>

Ist der Plan grundsätzlich auf Vermietung bis zur Erreichung des Gesamtgewinns gerichtet, so kann die vorzeitige Beendigung nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft än-

<sup>19)</sup> In der Praxis wird diese Konstellation wohl nicht bedeutsam sein. Wird innerhalb der Fristen der LVO rechnerisch und folgend tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt, wird wohl faktisch der Plan nicht weiter diskutiert werden. Fraglich wäre auf Basis der VfGH-Judikatur, wie dann die erste Phase der Vermietung (nach Plan) in die zweite Phase (längere Vermietung als Plan bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns) zu beurteilen ist.

dem. Daraus folgt aber, dass die Beendigung eigentlich keine Rolle spielt: Ist der Plan auf eine zu kurze Behaltdauer gerichtet, ist die Art der Beendigung offensichtlich egal. Ist der Plan aber auf langfristige Vermietung gerichtet, ist die Beendigung auch wieder ohne Bedeutung. Man wird daher folgern müssen, dass zwar theoretisch zunächst der Plan zu prüfen ist, dies aber in aller Regel faktisch nicht erfolgt und ohnedies Nachweisprobleme nach sich zieht. Erst durch die Beendigung vor Erreichen des Gesamtgewinns wird das Problem des Plans virulent. Insofern löst die Beendigung indiziell die Prüfung des Plans aus. Rechtstheoretisch müsste der Plan aber unabhängig von der Beendigung zu prüfen sein und entscheidende Wirkung haben.

Jedenfalls stellt der VwGH – auch im Hinblick auf den konkret entschiedenen Fall – ausdrücklich klar, dass bei Vorliegen eines ursprünglichen Plans auf langfristige Vermietung der nachträglich gefasste Entschluss zur Beendigung (auch aus privaten Überlegungen) nicht für Liebhaberei spricht. Im Hinblick auf das angesprochene Beweisthema wird freilich zu würdigen sein, ob der Grund, der die vorzeitige Beendigung ausgelöst hat, schon ursprünglich gegeben war oder erst nachträglich eingetreten ist. Somit beantwortet sich die erste Frage eindeutig dahingehend, dass bei erwiesenem ursprünglichen Plan auf Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns eine vorzeitige Beendigung weder bei Vorliegen von Unwägbarkeiten noch bei sonstigen Gründen zur Liebhaberei führt.

### 5.3. Nachweis des Plans

Fraglich ist daher, wie der Plan vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden soll. Nach dem BFG<sup>20)</sup> sei unter Verweis auf *Rauscher/Grübler*<sup>21)</sup> ein strenger Maßstab anzulegen. Die Autoren führen aus, dass es häufig<sup>22)</sup> vorkomme, dass die Vermietung nur so lange geplant sei, bis die Vorsteuerberichtigungsfrist des § 12 Abs 10 UStG bzw die Spekulationsfrist abgelaufen sei. Danach komme es zur Eigennutzung bzw Veräußerung.

Die 2007 erschienene zweite Auflage berücksichtigt naturgemäß weder die Änderungen des § 12 Abs 10 UStG noch des § 30 EStG. Führt man diese Überlegungen weiter, so hieße das, dass für Neuverträge bzw Neuvermögen beide Argumente nicht mehr stichhaltig sind. Die Vorsteuerberichtigung läuft erst nach 20 Jahren aus. In dieser Zeit muss ein Gesamtgewinn jedenfalls bei § 1 Abs 2 LVO ohnedies erreicht sein. Die Veräußerung führt nunmehr stets zur Steuerpflicht, sodass auch der Ablauf der Spekulationsfrist nicht mehr schlagend sein kann.

Richtig ist sicherlich, dass der Plan vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden muss. Erarbeitet wurde auch, dass aus der Tatsache der vorzeitigen Beendigung nichts folgen kann. Somit muss aber offensichtlich eine Gesamtschau aller Verhältnisse und Entscheidungen erfolgen, um zu beurteilen, ob dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelungen ist. Klar muss aber auch sein, dass ein Nachweis, einen bestimmten Plan nicht gehabt zu haben, niemals gelingen kann. Argumentiert man, dass eine vorzeitige Beendigung stattgefunden hätte und der Grund hierfür schon von Anfang an mitgedacht war, kann wohl nur eine Gesamtschau aller Argumente stattfinden, nicht aber denklogisch nachgewiesen werden, dass eine Entscheidung nicht vorab geplant war.

Wird etwa ein Objekt wegen einer lukrativen Chance auf Veräußerung vorab verkauft, so kann dieser Entschluss schon am Anfang gegeben gewesen sein.<sup>23)</sup> Genauso kann aber am Anfang der Plan auf langfristige Vermietung ohne jede Verkaufsabsicht gegeben

---

<sup>20)</sup> BFG 11. 1. 2018, RV/7102508/2012.

<sup>21)</sup> *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> (2007) Rz 312 (189).

<sup>22)</sup> Wie immer dies abzugrenzen ist und ermittelt wurde.

<sup>23)</sup> „Ich hoffe, bald lukrativ verkaufen zu können. Bis dahin vermiete ich.“

gewesen sein, ein nachträglich aufgetretenes Kaufanbot aber erstmalig die Überlegung zum Verkauf und anschließend den tatsächlichen Verkauf ausgelöst haben.<sup>24)</sup> Wird eine Wohnung erworben, während ein Kind schulpflichtig ist, um diese bei Studienbeginn dem Kind zur Privatnutzung überlassen, so kann dies schon von Anfang an geplant gewesen sein. Denkbar ist aber auch, dass der Plan erstmalig diskutiert wurde, als sich das Kind für ein Studium am Ort der Wohnung entschieden und daher die Wohnung überhaupt gebraucht hat. Bei Vermietungsbeginn war die Eigennutzung zwar möglich, aber keinesfalls zwingend, da das Kind ja überhaupt nicht studieren kann, an einen anderen Ort oder zu einem Partner zieht etc.

Fraglich ist daher, ob aus der Tatsache, dass ein (später auch stattgefundenes) Verhalten (etwa lukrativer Verkauf, Überlassung an ein Kind) am Anfang möglich war, schon allein der Beweis für die Absicht des Steuerpflichtigen folgt. Dies ist wohl nicht gegeben. Es lässt sich nicht leugnen, dass aus der zivilrechtlichen Figur des Eigentums sowohl das Recht auf Nutzung, auch durch Überlassung an Dritte, als auch das Recht auf Disposition, etwa durch Veräußerung, folgt. Der Eigentümer kann sich auch nicht selbst beschränken, sich also etwa ein Veräußerungsverbot auferlegen. Eine lukrative Veräußerung ist daher immer möglich, auch dann, wenn sie nicht geplant war, weil von Anfang an eine langfristige Vermietung stattfinden sollte.

Eine Beweislast kann dem Steuerpflichtigen immer nur insoweit auferlegt werden, als ein Beweis möglich ist. Was jemand gedacht oder gefühlt hat, lässt sich nicht beweisen und kann daher nur aus den Begleitumständen erschlossen werden. Ist das Objekt etwa mit Fremdmitteln belastet und auch die sonstige finanzielle Situation des Steuerpflichtigen schwierig, wird eine langfristige Vermietung weniger glaubhaft sein. Ist eine zwingend notwendige Fremdfinanzierung nur für einen Zeitraum eingeräumt, der kürzer als der Zeitraum für die Erzielung des Gesamtgewinns ist, und erscheint eine Umschuldung oder ein Eigenkapitaleinschuss unglaubwürdig, wird die langfristige Vermietung wiederum schwer argumentierbar sein. Existieren vertragliche Vereinbarungen, die für Handlungen zu einem bestimmten Zeitpunkt sprechen (Kaufoption eines Dritten, Zusage an ein Familienmitglied, die Wohnung ab einem bestimmten Zeitpunkt oder unter bestimmten und von diesem beeinflussbaren Bedingungen zur Privatnutzung zu überlassen), kann daraus auf die Absicht rückgeschlossen werden.

Wird aber umgekehrt Eigenkapital in Immobilien veranlagt, Fremdmittel in einer Höhe aufgenommen, die laufend bedient und innerhalb der Frist leicht rückgeführt werden kann, werden die Immobilien im Rahmen üblicher Mietverträge vermietet, gibt es sonst keine weiteren Hinweise auf ein bestimmtes Verhalten und erklärt der Steuerpflichtige *ab ovo*, die Absicht auf langfristige Vermietung zu haben, so muss in der Gesamtschau der Nachweis gelungen sein. Ohne gegenteilige Indizien kann ein übliches Verhalten, das jedenfalls auch eine – in der Praxis ja oftmals vorkommende – langfristige Vermietung möglich macht, nicht durch einen Rückschluss aus dem später aufgetretenen Faktischen auf das ursprüngliche Geplante konterkariert werden.

#### 5.4. Prüfschema

Aus den Entscheidungen lässt sich daher folgendes Prüfschema ableiten:

- Zunächst ist zu ermitteln, innerhalb welcher Frist ein Gesamtgewinn erzielt werden kann. Die maximale Frist beträgt dabei nach § 1 Abs 1 LVO 25 (28) Jahre und nach § 1 Abs 2 LVO 20 (23) Jahre. Allenfalls ergibt sich aber auch eine kürzere Frist.
- Kann innerhalb der Maximalfristen kein Gesamtgewinn erzielt werden, liegt Liebhaberei vor.

<sup>24)</sup> „Ich kaufe die Wohnung, um langfristig Mieterträge erzielen zu können.“

- Im nächsten Schritt ist zu ermitteln, ob der (ursprüngliche) Plan auch auf Vermietung bis zum Ende der errechneten Frist gegeben ist.
- Ist dies nicht der Fall, will der Steuerpflichtige keinen Gesamtgewinn erzielen, so dass Liebhaberei vorliegt.
- Ist dies hingegen der Fall, so schadet auch eine spätere Veräußerung oder Beendigung, eben vor Erreichen des Gesamtgewinns, nicht.
- Faktisch wird von einem Plan der Vermietung bis zur Erzielung des Gesamtgewinns ausgegangen und löst die vorzeitige Beendigung die Prüfung dieses Plans aus.
- Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die ursprünglich realistisch angestrebte Ergebnisentwicklung durch später aufgetretene Probleme nicht erreicht werden konnte. War die Planungsrechnung korrekt, so ist die Betätigung ertragsgeeignet und führt daher zu einer Einnahmenquelle, auch wenn sich die Ergebnisse später schlechter entwickeln.

## 6. Subsumtion unter die BFG-Entscheidungen

### 6.1. Schenkung an die Tochter

Zunächst fällt auf, dass das BFG das VwGH-Erkenntnis vom 27. 6. 2017, Ra 2017/13/0029, ignoriert. Laut RIS wurde die Entscheidung am 24. 7. 2017 im RIS veröffentlicht. Auch *Enengel* erwähnt in ihrer Kommentierung die Entscheidung mit keinem Wort, obwohl sie im Februar 2018 weithin bekannt und kommentiert war. Da das BFG zum Schluss kommt, dass die vorzeitige Beendigung aus anderen Gründen als Unwägbarkeiten, etwa auch aufgrund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses, zur Liebhaberei führt, steht die Entscheidung in diametralem Widerspruch zur Judikatur des VwGH. Sie ist insofern jedenfalls rechtswidrig.

Auch die Beweiswürdigung des BFG vermag nicht zu überzeugen. Das Gericht kommt selbst zum Schluss, dass Eigenbedarf und Überlassung an die Tochter ursprünglich nicht gegeben waren. Die langfristige Vermietung wurde unstrittig sogar Dritten gegenüber als Ziel kundgetan.

In seiner Beurteilung stützt sich BFG ausschließlich auf die Tatsache, dass die nicht dem Mietrechtsgesetz unterliegenden Mietverträge jeweils auf drei bis fünf Jahre, jeweils mit Verlängerungsmöglichkeit, abgeschlossen wurden. Daraus soll folgen, dass sich die Steuerpflichtige die Möglichkeit offenließ, entweder weiter zu vermieten oder das Objekt aber auch anderwärtig, so zB für den Eigenbedarf der Tochter, zu nutzen. Nach dem BFG folge aus dem Nichtverkauf an den Mieter zwar, dass die Vermieterin weitervermieten, sich aber auch eine andere Nutzung offenlassen wollte.

Zu Recht gelangt das BFG zur Auffassung, dass finanzielle Probleme der nicht mehr unterhaltsberechtigten Tochter keine Unwägbarkeiten darstellten.

Wenn aber einerseits notorisch ist, dass aus einer Vielzahl von Gründen Mietverträge oftmals nur befristet abgeschlossen werden, wobei dies (nunmehr) zulässigerweise auch mehrfach mit demselben Mieter im Rahmen aneinandergereicher Mietverträge vorkommt, so findet dies die Begründung darin, dass der Vermieter nicht ewig an einen Mieter gebunden sein will, der sich zu einem Zeitpunkt als problematisch erweist, etwa nicht mehr zahlt, das Objekt devastiert etc. Außerdem gibt dies dem Vermieter die Chance, im Falle von (über Steigerungen des Verbraucherpreisindex hinaus) stattgefundenen Mieterhöhungen entsprechend höhere laufende Erträge zu lukrieren.

Aus dem Eingehen befristeter Mietverträge folgt daher im Hinblick auf einen ursprünglichen Plan der Vermietung schlechthin gar nichts. Es wurde schon gezeigt, dass die Möglichkeit einer Veräußerung oder Beendigung nie ausgeschlossen werden kann.



Außerdem übersieht das BFG, dass auch im Fall von vermieteten Objekten diese verändert werden können und damit die Vermietung durch den Steuerpflichtigen beendet wird. Die Entscheidung ignoriert zum einen die VwGH-Judikatur und ist zum anderen in der Beweiswürdigung nicht haltbar. Sie erscheint daher rechtswidrig, Revision wurde jedoch auf Basis des Eintrags in der Findok nicht erhoben.

## 6.2. Nachstiftung

In dieser Entscheidung wird zwar die VwGH-Judikatur aus dem Juni 2017 dargestellt, aber nicht beachtet. So führt das BFG aus, dass der Steuerpflichtige den Beweis zu erbringen gehabt hätte, dass die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns geplant war und es lediglich infolge unerwarteter Umstände zu einer Änderung/Beendigung dieser Vermietung gekommen sei. Der Vermieter muss seinen Plan nachweisen. Gelingt dies, muss es aber eben nicht zu unerwarteten Umständen gekommen sein. Auch eine Einstellung aus anderen Gründen hätte diesfalls nicht für Liebhaberei gesprochen. Die VwGH-Judikatur wird hier zwar erwähnt, im Ergebnis aber falsch angewendet.

Auch die Beweiswürdigung erscheint problematisch: Der Steuerpflichtige hatte als Grund für die Nachstiftung die Kontinuität des Erbgangs angegeben.<sup>25)</sup> Das BFG folgert, dass der Beschwerdeführer den Zeitpunkt der Nachstiftung offensichtlich bewusst so gewählt hatte, dass bezüglich seiner persönlichen Abgabepflicht kein Gesamteinkommenüberschuss eintreten konnte.

Es mag nun sein, dass Mietzinserhöhungen erst in der Sphäre der Stiftung eingetreten sind, die daher auch Überschüsse zu versteuern hatte. Fraglich wird aber sein, ob dies vom Steuerpflichtigen von Anfang an so geplant war, hat dieser doch seit 1990/1991, jedenfalls aber seit 1997,<sup>26)</sup> Vermietungseinkünfte erzielt und die Vermietung erst 2005 durch Stiftung beendet. Daher scheint es unglaublich, dass der Vermieter schon lange Jahre vorher den Plan gefasst hatte, jahrelang nur geringe Einkünfte zu erzielen, um erst nach der Stiftung höhere Einkünfte erzielen zu können. Die Beschwerdeführerin hatte auch überzeugend darauf hingewiesen, dass niemand freiwillig auf von Dritten zu bezahlende Einkünfte verzichten wird, da die Steuerbelastung maximal 50 % beträgt.

„Offensichtlich“ kann daher nur sein, dass der Steuerpflichtige gestiftet hat. Dass dies aus Gründen der Steuerentlastung geschehen ist, ist ebenso wenig offensichtlich wie die Tatsache, dass die Stiftung von Anfang an geplant war. Außerdem wurde die Stiftung erst am 28. 12. 2000 beim Firmenbuch angemeldet, sodass wohl kaum schon Jahre vorher der Plan auf Stiftung bestanden haben konnte. Allenfalls hätte das BFG weitere Beweise ermitteln müssen. Wie oben erläutert, kann ein Beweis, eine Stiftung nie geplant zu haben,<sup>27)</sup> denklogisch nie gelingen. Zu ermitteln wäre, ob es zu Vermietungsbeginn bereits Vereinbarungen oder Absichtserklärungen gegeben hat. Der bloße Rückschluss aus der tatsächlichen Nachstiftung und der Hinweis auf steuerliche Folgen können jedoch nicht ausreichen.

Auch gegen diese Entscheidung wurde keine Revision eingebracht. Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Argumentation hauptsächlich auf das gedankliche Weiterlaufen der Vermietung bei der Stiftung und eine folgende zusammengefasste Betrachtung konzentriert.

<sup>25)</sup> Man könnte auch sagen: Er hat gestiftet, weil er dies wollte. Die Stiftung von Vermögen in eine Privatstiftung stellt wohl schon *per se* einen Grund dar.

<sup>26)</sup> In der Entscheidung nicht klar zu erkennen.

<sup>27)</sup> Abgesehen davon, dass die Stiftung ursprünglich nicht existiert hat.





### Auf den Punkt gebracht

- Nach der Judikatur des VwGH muss der Steuerpflichtige ursprünglich den Plan gehabt haben, die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns fortzusetzen. Die Beweispflicht liegt bei ihm.
- Hat dieser Plan bestanden, so schadet auch die Übertragung oder Einstellung vor Erreichen eines Gesamtgewinns nichts. Dabei spielt es im Ergebnis keine Rolle, ob die Beendigung wegen eingetretener Unwägbarkeiten oder eines Willensentschlusses erfolgt.
- BFG-Entscheidungen, die diese Judikatur ignorieren, sind daher rechtswidrig.
- Die Tatsache der vorzeitigen Beendigung löst dabei nur die Prüfung hinsichtlich des Plans aus. Aus der Tatsache der Beendigung kann aber nicht gefolgert werden, dass die Beendigung von Anfang an geplant war.
- Es steht in der Disposition des Eigentümers, seine Sache zu vermieten, ebenso aber selbst zu nutzen oder zu veräußern. Sohin gibt es ohne weitere Indizien auch kein „Offenlassen“ einer Beendigung der Vermietung, weil dies dem Eigentümer stets offensteht und er sich nicht selbst obligieren kann.
- Der Abschluss mehrfach befristeter Mietverträge ist wirtschaftlich sinnvoll und üblich und spricht daher nicht für eine geplante Disposition.
- Es wird daher auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen sein, also zB gewählte Finanzierungen, Vermögenslage, abgeschlossene Vereinbarungen bzw Vorvereinbarungen etc. Der Beweis, etwas nicht geplant zu haben, ist nicht führbar und kann daher auch nicht verlangt werden.

---

## Ungeplante Verluste nach langjähriger Überschussphase bei einer großen Vermietung

**Entscheidung:** BFG 16. 3. 2018, RV/2101106/2015, Revision nicht zugelassen.

**Normen:** § 2 Abs 1 EStG; § 1 Abs 2 LVO.

(B. R.) – Liegt eine mit objektiver Ertragsaussicht und nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien ausgerichtete Vermietungstätigkeit vor und treten ungeplante Verluste durch plötzlich auftretende, unvorhersehbare Ereignisse (zB nicht absehbar notwendig gewordene Investitionen, nicht vorhersehbare Schwierigkeiten bei der Abwicklung von Bestandverhältnissen etc) auf, führt dies grundsätzlich noch nicht zur Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft bzw zu einer Liebhabereibeurteilung, sofern auf diese Ereignisse innerhalb angemessener Zeit reagiert wird. Solche Unwägbarkeiten liegen dann nicht vor, wenn die Verluste einem betätigungstypischen Risiko entspringen. Keine Unwägbarkeiten sind zB höhere Instandhaltungsmaßnahmen aus Denkmalschutzgründen (VwGH 25. 11. 1999, 97/15/0144) oder ein allgemeiner Preisverfall am Immobilienmarkt.

Liegen keine derartigen Unwägbarkeiten vor, wird in der Literatur und Judikatur (*Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [14. Lfg] [LVO]) § 2 Tz 356/1 mit Verweis auf VwGH 23. 2. 2005, 2002/14/0024; 16 .5. 2007, 2002/14/0083; 11. 11. 2008, 2006/13/0124; 28. 2. 2002, 96/15/0219) und Verwaltungspraxis (LRL 2012, Rz 20) bei einer zunächst als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO, bei der nach langjähriger Gewinn- und Überschussphase ungeplante Verluste auftreten, die Ansicht vertreten, dass dann von Liebhaberei auszugehen ist, wenn trotz Aussichtslosigkeit eines Erfolgs ab Erkennbarkeit dieser Situation die Betätigung nicht eingestellt wird.