

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONVISIO Klagenfurt Wirtschaftstreuhand & Steuerberatung GmbH, Gabelsbergerstraße 5, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, und zwar über die Beschwerden vom 14. Februar 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 13. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die vorläufige Abgabefestsetzung für das Jahr 2011 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung ersetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin (BF) erwarb im Jahre 2002 eine Eigentumswohnung (im Erdgeschoss des Hauses Lage, am Wörthersee gelegen; umfassend eine Gesamtwohnfläche von 55,32 m², 17,63 m² Terrasse, 24,00 m² Gartenanteil) samt einem ebenfalls im Wohnungseigentum befindlichen Pkw-Abstellplatz) sowie eine Marina.

Mit schriftlich am 31. Juli 2012 festgehaltenen Kaufvertrag veräußerte die BF diese Eigentumswohnung samt Pkw-Abstellplatz (Übergabe- bzw. Übernahmetermin 2. August 2012).

Die Bf. hat diese Eigentumswohnung ab dem Jahre 2002 bis zu ihrer Veräußerung im Jahr 2012 vermietet. Strittig ist, ob diese Vermietung als Liebhaberei einzustufen ist und demnach die erklärten Werbungskostenüberschüsse (bzw. in den Jahren 2009 und 2010 die erzielten Einnahmenüberschüsse) bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte außer Ansatz zu lassen sind.

Aus der Vermietung erklärte die BF die nachstehenden Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen bzw. die folgenden Einnahmenüberschüsse:

Jahr	Werbungskosten- überschuss bzw. Überschuss der Einnahmen	Einnahmen	Afa Gebäude u. Ausstattung	Finanzierungs- kosten	Sonstige Werbungskosten
2002	-8.387,00	1.455,00	2.543,00	2.858,00	
2003	-5.546,09	9.870,91*	5.248,36	3.957,11	
2004	-7.687,15	8.842,73*	5.257,60	4.342,68	
2005	-7.515,72	10.729,21	5.266,60	7.041,52	
2006	-15.891,35	818,18	5.266,60	5.594,44	
2007	-10.417,78	4.545,45	5.266,60	5.356,92	
2008	-14.478,55	4.818,19	5.266,60	7.054,66	6.973,48
2009	+1.487,61	13.497,49	5.266,60	3.138,65	3.604,63
2010	+428,52	13.090,92	5.266,60	2.759,15	4.636,61
2011	-49,56	12.000,01	5.266,60	3.077,16	3.705,81
2012	-977,85	7.636,37	4.149,27	0,00	4.464,95
	-47.260,92				

* Einnahmen Marina 2003: Euro 1.420,--, 2004: 700,--; ab 2005: 0,--)

Der Sachverhalt ist unstrittig und entspricht den diesbezüglich im Akt einliegenden Urkunden und Erklärungen.

Verfahrensablauf

Vorhaltsbeantwortung vom 22.12.2008

Über diesbezüglichen Vorhalt teilte der steuerliche Vertreter der BF dem Finanzamt am 22.12.2008 mit, dass die BF die streitgegenständliche Eigentumswohnung um ca. Euro 191.000,-- zuzüglich ca. Euro 23.000,-- für Ausstattung erworben habe. Es sei beabsichtigt gewesen, diese Wohnung entsprechend ihrer Premium – Lage (direkter Blick auf den Wörthersee mit Zugang zur Marina / Steg) an finanziell gut Situierte zu vermieten. Eine Eigennutzung habe die BF nicht beabsichtigt.

Zur Finanzierung sei ein Kredit mit 10 Jahren Laufzeit mit einem endfälligen Tilgungsträger aufgenommen worden. Die Zinsen habe die BF laufend bedient. Zudem sei ein Verkauf von anderem Privatvermögen zwecks Finanzierung der Anschaffungskosten geplant gewesen.

Nach einer vorerst kurzfristigen Vermietung habe ab dem Monat November 2002 ein Dauermieter gefunden werden können. Als Mietentgelt seien Euro 1.000,-- brutto p.m. vereinbart worden. Den Marina Stellplatz habe die BF gesondert vermietet.

Wegen unvorhergesehener Schwierigkeiten habe der Mieter den Mietvertrag mit 31.12.2003 vorzeitig aufgelöst. Damit sei die BF gezwungen gewesen, sich neuerlich um geeignete Mieter umzusehen. Die BF habe sich vorerst mit relativ kurzfristigen und nicht besonders attraktiven Mietverhältnissen begnügen müssen, um die Fixkosten einigermaßen decken zu können.

Erst in 2005/2006 habe die BF wieder einen halbwegs guten Mieter gefunden, allerdings nicht für die Marina. Die BF habe sich daher dazu entscheiden, das Marina Mietverhältnis nicht weiter aufrecht zu erhalten.

Das zweite Halbjahr 2006 habe die Wohnung kaum mehr vermietet werden können.

Im Jahr 2007 seien die Schwierigkeiten kulminiert: Nur im Sommer sei eine kurzfristige Vermietung möglich gewesen. Den Rest des Jahres habe die BF trotz intensiver Bemühungen (Inseraten) nicht vermieten können.

Im Jahr 2008 seien die Bemühungen weiter intensiviert worden und habe sich eine neuerliche Dauervermietung mit einem attraktiven Mietentgelt abgezeichnet.

Der Vorhaltsbeantwortung wurde eine Prognoserechnung beigelegt.

Ausgehend von den tatsächlich auf Grund der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung (bereinigt um die Einnahmen/Ausgaben Marina, da die Marina ab 2004 nicht mehr vermietet worden ist) kam die steuerliche Vertretung in ihrer Prognoserechnung ab 2009 unter

Zugrundelegung von Einnahmen von 10.000,-- p.a. (ab 2010 hochgerechnet mit dem VPI von 5%) und unter Minderung der Finanzierungskosten auf die Hälfte ab 2010 bzw. ihrem gänzlichen Entfall ab dem Jahr 2011) ab dem Jahr 2011 zu kontinuierlich steigenden Einnahmenüberschüssen.

Vorläufige Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2010

Das Finanzamt stufte die von der Bf unternommene Vermietung vorerst als Einkunftsquelle ein. Da jedoch noch ungewiss war, ob nicht doch Liebhaberei vorliegt, ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2010 gemäß § 202 Abs. 1 BAO vorläufig.

Vorhaltsbeantwortung vom 10.12.2013

Das Finanzamt vertrat im Vorhalt vom 05.10.2013 die Ansicht, dass die Vermietung ab dem Jahr 2004 (Beginn der vorläufigen Veranlagung) nicht als Einkunftsquelle einzustufen sei. Begründet wurde dies damit, dass die BF die Vermietung im Jahr 2012 (aus Anlass des Verkaufes der Wohnung) eingestellt worden sei. Es liege somit ein abgeschlossener Betätigungszeitraum im Sinne der Liebhabereiverordnung vor. Werde eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen wäre, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, sei für den abgeschlossenen Zeitraum nur dann eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorlägen. Unwägbarkeiten lägen im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor.

Dieser Ansicht trat die BF mit den folgenden Ausführungen entgegen:

Die BF habe die Wohnung in der Absicht angeschafft, diese langfristig zu vermieten und sich zusätzlich – zu ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb – eine Einkunftsquelle zu verschaffen. Zudem habe die Wohnung als Vorsorge im Hinblick auf die Pensionierung dienen sollen. Die Prognoserechnung habe gezeigt, dass bei geplanter Vermietung ein Gesamtüberschuss nach § 3 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung bereits im Jahr 2013 erwirtschaftet werden könne. Leider sei die BF gezwungen gewesen, die Liegenschaft auf Grund von Unwägbarkeiten noch vor Erreichen der Überschussschwelle zu verkaufen.

Die Unwägbarkeiten seien zum einen durch die Tätigkeit der BF als Geschäftsführerin (und alleinige Gesellschafterin) der ****GmbH gelegen gewesen. Ab dem Jahr 2011 habe eine Umstrukturierung der GmbH (Umstellung auf das Franchisesystem Marke L, Beteiligung an

einer weiteren GmbH) einen erhöhten Kapitalbedarf nach sich gezogen. Die BF habe daher nachweislich einen erheblichen Anteil ihres Privatvermögens in die GmbH einbringen müssen.

Zum anderen seien auch im privaten Bereich der BF zum Zeitpunkt des Verkaufes der Wohnung erhebliche finanzielle Schwierigkeiten aufgetreten. Die BF habe ihren Ehegatten im Hinblick auf dessen prekäre finanzielle Situation unterstützen müssen.

Auch der Fremdwährungskredit samt dazugehörigem Tilgungsträger habe sich nach dem Jahr 2009 zum Nachteil der BF entwickelt und die finanzielle Situation nochmals verschlechtert.

Nach all dem sei die Strategie der gewinnbringenden Vermietung der Wohnung aufgegeben und die Wohnung verkauft worden.

Ein weiteres Indiz für den Verkauf aus einer finanziellen Notwendigkeit heraus liege in der Entwicklung der Immobilienpreise in der Region Sekirn. Immobilien in ähnlicher Lage unterlägen einer stetigen Wertsteigerung und stellten somit ein ausgezeichnetes Investment mit stabiler Rendite dar. Die BF habe durch den Verkauf der Wohnung auf weitere Wertsteigerungen verzichtet.

Wenn der Verkauf der Immobilie ohne Notwendigkeit beabsichtigt gewesen wäre, hätte die BF zudem sicher nicht bis zum Inkrafttreten der Immo – Est gewartet, sondern den Verkauf bereits zumindest ein halbes Jahr zuvor getätigt.

Da der Verkauf der Wohnung auf Grund der dargelegten Unwägbarkeiten unumgänglich gewesen sei, um das Unternehmen (GmbH) und damit einhergehend die Erwerbsquelle der BF (Geschäftsführertätigkeit) zu retten, sei der Vorhalt der Liebhaberei unbegründet.

Endgültige Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2010, Einkommensteuer 2011 und 2012

Das Finanzamt teilte die Ansicht der BF nicht und stufte die Betätigung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei ein. Als Folge dessen erließ das Finanzamt für die Jahre 2004 bis 2010 gemäß 200 Abs. 2 BAO entsprechende endgültige Einkommensteuerbescheide. Für die Jahre 2011 und 2012 ergingen diesbezügliche Erstbescheide (Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 endgültig).

In den Bescheidbegründungen führte das Finanzamt jeweils aus, dass wirtschaftliche Unwägbarkeiten im Gewerbebetrieb keine Liebhaberei ausschließende Unwägbarkeiten in Bezug auf die Vermietung der Eigentumswohnung in Sekirn darstellten.

Beschwerden, Beschwerdeverentscheidung und Vorlageantrag

In den Beschwerden wiederholte die BF ihr Vorbringen in der obigen Vorhaltsbeantwortung vom 10.12.2013.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung nach Wiedergabe der einschlägigen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung und dazu ergangener Judikatur in Würdigung des im gegenständlichen Fall verwirklichten Sachverhaltes und des Vorbringens der BF (siehe diesbezüglich nachfolgend im Erwägungsteil) ab.

Der Vorlageantrag verwies lediglich auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Der Einkommensteuer unterliegen nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur Einkünfte.

Die u.a. zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. II 1933/33, (Liebhabereiverordnung - LVO), regelt das Vorliegen von Einkünften, die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und die Erlassung vorläufiger Bescheide.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 der LVO liegen keine Einkünfte vor sondern ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesem Fall nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen 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 nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 (somit auch - wie im gegenständlichen Fall - bei der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem einmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Von der Anwendbarkeit der angesprochenen Bestimmungen geht auch das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung (und wohl auch die BF) aus.

Das Finanzamt hob zusammenfassend noch hervor, dass somit in aller Regel erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum die Frage beantwortet werden könne, ob ein wirtschaftliches Engagement eines Steuerpflichtigen auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lasse. Wenn das wirtschaftliche Engagement jedoch ende, bevor ein solcher Zeitraum verstrichen sei, dann sei die Entwicklung von Einnahmen und Aufwendungen anhand der schon bekannten Sachverhaltselemente zu beurteilen (vgl. dazu des Erkenntnis VwGH, 11.03.1992, 92/13/0030, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², 7.4.2.3. und die dort angeführte Judikatur).

Im gegenständlichen Beschwerdefall – so das Finanzamt weiter – sei die streitverfangene Immobilie unstrittig vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten von der BF veräußert worden. Dem Finanzamt stehe somit für die Beurteilung der Vermietungstätigkeit ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung. Damit sei aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Schicksal der Beschwerde grundsätzlich bereits entschieden, weil die BF im fraglichen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum einerseits im wesentlichen nur Verluste erzielt habe und es andererseits in einem solchen Fall weder einer prognostischen Beurteilung der Aussichten auf die Erzielung eines allfälligen Gesamtüberschusses bedürfe. Auch auf die Umstände der Beendigung der ausgeübten Tätigkeit käme es nicht an (vgl. dazu VwGH 14.04.1994, 93/15/0185; VwGH 22.02.1993, 93/15/0037 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die BF wende ein, dass der Grund für die Veräußerung der Immobilie im Auftreten von Unwägbarkeiten gelegen gewesen sei. Die von der BF aufgezeigten Ursachen für den Verkauf der Immobilie stellten jedoch keine Unwägbarkeiten dar, die das Vorliegen von Liebhaberei ausschließen würden. An Beispielen für derartige Unwägbarkeiten fänden sich in Lehre und Judikatur etwa (mitunter) die Insolvenz eines potentiellen Mieters, die Vernichtung oder der Untergang des Ertragsobjektes durch höhere Gewalt etc. Aber selbst derartige Unwägbarkeiten könnten nur Bedeutung erlangen, wenn in einem absehbaren Zeitraum Erfolg zu erwarten gewesen wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ein Gesamterfolg aber nicht ableitbar. Die von der BF anfangs aufgestellten Prognosen hätten sich nicht erfüllt und wären auch nach dem Verstreichen des absehbaren Beobachtungszeitraumes kein positives Gesamtergebnis zu erwarten gewesen (vgl. die mit Schreiben vom 22.12.2008 vorgelegte "Prognoserechnung" wo das von der BF für das Jahr 2008 prognostizierte negative Ergebnis von Euro – 4.717,-- tatsächlich Euro – 14.476,55 betragen habe).

Der Verkauf der streitverfangenen Immobilie sei nach Ansicht des Finanzamtes in erster Linie auf Grund des geringen Bewirtschaftungserfolges und zum Teil auch aus privaten Motiven erfolgt. In diesem Fall müsse – wie bereits ausgeführt – die abgeschlossene Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft werden (vgl. nochmals dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 237 ff und die dort angeführte Judikatur).

Das Finanzamt habe daher die Betätigung der BF im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum zu Recht als Liebhaberei einstuft und sei daher vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle für die Streitjahre 2004 bis 2012 ausgegangen.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Meinung des Finanzamtes.

Im gegenständlichen Fall führten rein private Motive der BF, die nicht als berücksichtigungswürdige Unwägbarkeiten im Sinne der Rechtsprechung zu qualifizieren sind, zur Veräußerung der Eigentumswohnung und damit zur Beendigung der Vermietungstätigkeit.

Die BF hat sich aus privaten Motiven (als solche sind die von der BF aufgezeigten Umstände anzusehen) und somit aus freien Stücken zur vorzeitigen Beendigung einer ursprünglich zeitlich unbegrenzten Betätigung entschlossen. Diesfalls ist von Beginn an Liebhaberei gegeben: Denn für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietung von Eigentumswohnungen nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend (Rauscher/Grübler, a.a.O, Rz. 238 m.w.N).

Auch im Ausfall von geplanten höheren Mieten, dem Anstieg von Fremdwährungszinsen könnten keine Unwägbarkeiten erblickt werden, da derartiges zum typischen Vermietungsrisiko zählt (Rauscher/Grübler, a.a.O, Rz. 282 und 285)

Aus diesem Grunde ist hinsichtlich gegenständlicher Vermietungstätigkeit im Streitzeitraum von Liebhaberei auszugehen und war demgemäß spruchgemäß zu entscheiden.

Die vorläufige Abgabefestsetzung für das Jahr 2011 war gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine entgeltliche zu ersetzen, weil die Einstufung der Vermietungstätigkeit der BF nicht mehr ungewiss ist, sondern abschließend beurteilt werden konnte.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da vorliegende Erkenntnis berücksichtigt die bisherige ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Juni 2020