

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers Bf, vertreten durch SteuerlVertreter über die Beschwerde vom 8. Juli 2016 gegen den Bescheid des FA vom 9. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Jahr 2012 Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die eine Untervermietung von Appartements in X-Stadt in Deutschland betrieb. Den entsprechenden Gesellschaftsvertrag schloss der Bf. am 02.01.2012 mit C** R***, R-Adresse, Deutschland, mit dem Zweck des gemeinsamen Betriebes einer gewerblichen Vermietung ab. Demnach verpflichtete sich die Gesellschafterin C** R*** zur Erbringung der Arbeitsleistung, während der Bf. die finanziellen Betriebsmittel zur Verfügung stellte. Für die Arbeitsleistung der C** R*** wurde ein Vorabgewinn iHv 1.500,00 EUR pro Monat vereinbart, erhöht um die besondere Einsatzfähigkeit (Aufbau, Akquisition etc.) in der Anlaufphase. Die Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft wurde mit 30 % für die Gesellschafterin und 70 % für den Bf. festgesetzt.

Am 01.04.2012 wurde die Wohnung, Mietadresse1, Deutschland, um 600 EUR und am 01.06.2012 eine zweite Wohnung, Mietadresse2, Deutschland, um 450 EUR pro Monat inkl. Betriebskosten vom Verein U*** h**, Vereinsadresse, Deutschland, vertreten durch Herrn z** S**, angemietet. Gegen den Erlass einer halben Monatsmiete wurden vom Mieter Renovierungsarbeiten in den Wohnungen durchgeführt. Die Wohnungen wurden vom Bf. bzw. der Gesellschafterin R*** eingerichtet und wochenweise vermietet.

Am 28.02.2013 wurden beide Wohnungen vom Bf. unter der Einhaltung der dreimonatigen Kündigungsfrist gekündigt. Die Mietverhältnisse endeten mit 31. Mai 2013 und die Gesellschaft stellte die Vermietungstätigkeiten ein. Grund für die Beendigung sollen die geänderten Rahmenbedingungen aufgrund des Zweckentfremdungsverbots-Gesetzes in X-Stadt gewesen sein, was die Anmietung zweier weiterer Wohnungen erschwert haben soll.

Aus der Appartementuntervermietung wurden im Jahr 2012 Einnahmen iHv 8.583,00 EUR erwirtschaftet. Demgegenüber wurden Ausgaben von 8.025,00 EUR an Mietaufwand und 6.485,61 EUR an sonstigen Aufwendungen verzeichnet, was zu einem negativen (Zwischen)Ergebnis von -5.927,61 führte. Unter Berücksichtigung einer Vorabvergütung für die Gesellschafterin R*** von 23.077,00 EUR ergab sich für den Bf. ein negativer Anteil an den Einkünften der Gesellschaft des Jahres 2012 iHv -20.303,24 EUR, den er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 8 EStG in Österreich erklärte.

Mit **Einkommensteuerbescheid** vom 09.06.2016 wurden die ausländischen Vermietungsverluste steuerlich nicht anerkannt. Es handle sich um eine Betätigung, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO falle. Die vorgelegte Prognoserechnung entspreche nicht realistischen Verhältnissen, weder von der Auslastung, noch von den tatsächlich vermieteten Wohnungen. Zudem seien auch keine Mieterhöhungen berücksichtigt. Angesichts des übertrieben hohen Vorabgewinnes (welche laut vorgelegter Belege nur in der Höhe von 15.350,00 EUR nachgewiesen worden sei) für eine Arbeitsgesellschafterin, die nach außen nicht in Erscheinung getreten sei, würde sich auch nach einer Adaptierung des Vermietungsergebnisses kein Gesamtüberschuss ergeben. Somit sei in diesem Zusammenhang auch der vorgebrachte Unwägbarkeitsgrund (laut Vertrag sei die Beendigung der Vermietung nicht seitens des Vermieters, sondern durch den Mieter erfolgt) zu vernachlässigen, da nach österreichischen Recht keine Einkunftsquelle vorliege. Weiters unterblieb die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages und des Kinderfreibetrages.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 08.07.2016 **Beschwerde** und beantragte, neben der Anerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages, die Anerkennung des ausländischen Verlustes iHv 20.303,23 EUR.

Das Finanzamt erließ am 10.08.2016 einen Mängelbehebungsauftrag. Der Beschwerde mangle es an einer Begründung.

Diesem Mängelbehebungsauftrag kam der Bf. am 31.08.2016 nach. Bezüglich des Unterhaltsabsetzbetrages führte der Bf. aus, dass bereits mit den zuständigen Mitarbeitern der belangten Behörde korrespondiert worden und die geleisteten Überweisungen iHv monatlich 350 EUR an A*** für den Zeitraum 01-12/2012 durch Übernahmebestätigungen belegt worden seien. Zur Begründung der Anerkennung der ausländischen Einkünfte führte der Bf. aus, dass die vorgelegte Prognoserechnung von der belangten Behörde erst im Nachhinein als unrealistisch abgetan worden sei. Dabei habe der Grund der Unwägbarkeit keine Realisierung der Planung zugelassen. Die Planung an sich sei sorgfältig, zukunftsbezogen und unter Berücksichtigung der Branche, von Erfahrungswerten, Kunden, des Marktes, der Kosten, Investitionen und Liquidität erstellt worden. Ein Vorabgewinn von 1.500,00 EUR pro Monat, vor Steuern und Sozialversicherung, für jemanden, der vor Ort sämtliche operativen Tätigkeiten (Akquisition, Betreuung, Verwaltung, etc.) durchführt, könne nicht als übertrieben beurteilt werden. Auch warum die Arbeitsgesellschafterin als nach außen hin nicht in Erscheinung getreten sein soll, sei nicht nachvollziehbar. Unter realistischen Verhältnissen sei im dritten Jahr ein Jahresüberschuss erzielbar und nach dem sechsten Jahr ein Gesamtüberschuss darstellbar. Dies bedeute für den Gesellschafter nicht nur eine Rückführung des eingesetzten Kapitals, sondern auch eine darauffolgende Verzinsung von ca. 23 % pro Jahr. Da es sich somit um eine Einkunftsquelle handle, müsse auch der vorgebrachte Unwägbarkeitsgrund (Zweckentfremdungsverbots-Gesetz in X-Stadt, auch ein Hinweis auf die wirtschaftliche Attraktivität der Unternehmung) berücksichtigt werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.11.2016 wurde dem Bf. der Unterhaltsabsetzbetrag und der Kinderfreibetrag zuerkannt. In Bezug auf die Anerkennung der ausländischen Einkünfte wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass die verlustverursachende Vermietung von selbst angemieteten Wohnungen an Touristen als Liebhaberei iSd Liebhabereiverordnung angesehen werde. Laut Erhebungen der belangten Behörde liege die Auslastung von Fremdenbetten in X-Stadt im Beobachtungszeitraum 2012-2015 bei durchschnittlich 55 %. Um in der Überschussermittlung einen Überschuss erzielen zu können, wäre eine Auslastung von mindestens 72,24 % erforderlich. Bei Berücksichtigung von Anfangsverlusten müsse die Auslastung wesentlich höher ausfallen und es könne kein Überschuss in einem angemessenen Zeitraum erwartet werden.

Am 07.12.2016 beantragte der Bf. die Beschwerde vom 08.07.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 264 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**). Bezüglich der vorgelegten Prognoserechnung verwies er auf sein im Zuge der Veranlagung eingebrachtes Schreiben vom 03.07.2015, wonach die Wohnungen,

nicht nur an Touristen vermietet, sondern auch für Modelle adaptiert worden seien, um eine höhere Auslastung zu garantieren.

Daraufhin legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Im **Vorlagebericht** vom 14.07.2017 führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in der Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen seien. Nach Z 1 dieser Bestimmung seien für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des EStG maßgebend. Dies gelte auch für die Frage, ob eine Betätigung als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle angesehen werden könne. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setze die Eignung einer Tätigkeit voraus, einen der positiven Steuererhebung aus der betreffenden Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Bei der kurzfristigen Weitervermietung von zwei angemieteten Wohnungen in X-Stadt handle es sich um eine Betätigung, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO falle. Die vorgelegte Prognoserechnung sei nicht geeignet, die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Der Prognoserechnung seien nur die zwei tatsächlich angemieteten Wohnungen zugrunde zu legen. Darüber hinaus sei die ab dem dritten Jahr angenommene Auslastung von 90 % unrealistisch. Adaptiere man die Prognoserechnung entsprechend, zeige sich, dass angesichts des hohen Vorabgewinns der Gesellschafterin von 18.000,00 EUR für den Bf. objektiv eine Gewinnerzielung nicht möglich gewesen wäre. Dieser Vorabgewinn stehe in keinem Verhältnis zur Arbeitsleistung, die mit der Vermietung von zwei Kleinwohnungen verbunden sei, und zu den erzielbaren Erträgen aus der Vermietung. Erst bei einem jährlichen Überschuss (ohne Vorabvergütung) von mehr als 18.000,00 EUR hätte der Bf. mit einem Gewinnanteil rechnen können. Selbst bei der Annahme einer unrealistischen Auslastung von 90 % wäre nach der Prognoserechnung für die zwei Wohnungen nur ein Überschuss von 13.481,00 EUR erzielbar gewesen. Die Art der gewählten Bewirtschaftung bzw. die Höhe der zugesagten Vorabvergütungen hätten für den Bf. als Gesellschafter auch bei Fortsetzung der Betätigung einen Gesamtüberschuss nicht erwarten lassen. Es liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Am 26.05.2021 fand auf Antrag des Bf. eine **mündliche Verhandlung** statt. Dabei wurde von den Verfahrenspartien Folgendes zu Protokoll gegeben:

Bf.: Ich bringe vor wie bisher und ergänze:

Wir haben nicht nur an Touristen vermietet, sondern auch an – nennen wir sie – Modelle. Das waren Prostituierte, die dort im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ihr Gewerbe ausgeübt haben. Wir haben nur vermietet.

Der Anteil der Vermietung an Touristen war der geringere Anteil. Wir haben nur wochenweise vermietet. Es gibt Belegungspläne für die Wohnungen, ich habe sie aber leider nicht bei mir, sie sind auf meinem Computer gespeichert, den ich heute nicht bei mir habe.

*Die „Geschäftsidee“ hat sich so entwickelt: Ich habe Frau R*** in B*** kennengelernt, sie hatte Erfahrungen im Bereich der Sexarbeiterinnen. Wir sind davon ausgegangen, dass es in X-Stadt eine entsprechende Nachfrage an Wohnungen für Sexarbeiterinnen gibt. Das wusste Frau R*** aufgrund ihrer Branchenerfahrung. Gekündigt habe ich die Wohnungen bereits im Feber 2013, weil damals in X-Stadt eine große Diskussion war betreffend Zweckentwendung von Wohnraum. Viele X*** waren auf Wohnungssuche und auf der anderen Seite wurden aber Wohnungen als Ferienwohnungen vermietet, das wurde als Problem gesehen. Die U*** hat uns auf das hin angesprochen, dass für sie eine Vermietung der Wohnungen nicht mehr in Frage kommt. Die U*** wusste an sich Bescheid darüber, dass die Wohnungen auch von Prostituierten gemietet wurden und hatte prinzipiell kein Problem damit, aber im Zuge der Wohnraumdiskussion hielt sie die Vermietung nicht mehr für vertretbar. Es war aber der Wunsch der U***, dass ich die Wohnungen kündigen sollte. Ich bin dem Wunsch nachgekommen, konnte das damals aber eigentlich nicht nachvollziehen. Die Beendigung der Mietverhältnisse ist von der U*** ausgegangen.*

*Wenn mir vorgehalten wird, dass sich aus einer Studie der Fa. WP*** vom 6.9.2016, die im Finanzamtsakt einliegt, ergibt, dass vor dem Hintergrund einer Zweckentfremdung von Wohnraum die Vermietung von Ferienwohnungen anzeigen- und genehmigungspflichtig gewesen ist und für vor dem 1.5.2014 vermietete Ferienwohnungen ein genehmigungsfreier Zeitraum von zwei Jahren (bis zum 30.4.2016) galt, dann gebe ich an, dass ich mich über die rechtlichen Bestimmungen damals nicht informiert hatte. Ich wollte einfach eine sichere und ruhige Vermietungs-Geschichte haben. Ich wollte mich sicher nicht als Österreicher mit Deutschen Behörden anlegen. Ich habe die ganze Angelegenheit mit Herrn S*** von der U*** diskutiert und gemerkt, dass es ihm bei dieser Vermietung nicht gut geht. Er war auch gegenüber dem Verein rechenschaftspflichtig. Ich weiß nicht, ob diese Übergangsbestimmung im Zeitpunkt der Kündigung überhaupt schon bestanden hat.*

Amtsvertreter: Dass die Wohnungen zum Teil auch an Prostituierte vermietet wurden, ist für das Finanzamt ein neuer Sachverhalt. Trotzdem bleibt es dabei, dass man bei der Vermietungsprognose nur zwei Wohnungen veranschlagen kann. Zum Gewinnvorab ist noch zu sagen, dass nach dem deutschen Steuerbescheid bzw. Feststellungsbescheid sogar ein Gewinnvorab von € 30.000,00 vereinbart gewesen sein soll. Gezahlt wurden dann 23.000 Euro

und das obwohl nur zwei Wohnungen vermietet wurden. Warum dann das Gewinnvorab erhöht wurde, ist nicht nachvollziehbar.

Festgehalten wird, dass dem Bf. eine Ablichtung der oben zitierten Studie ausgehändigt wird.

*Bf.: Diese Studie war mir bis jetzt nicht bekannt. Wenn ich gefragt werde, wie es zu der Annahme einer 90%igen Auslastung gekommen ist, dann gebe ich an, dass wir als Vergleich die Auslastung von Laufhäusern genommen haben. Da gibt es zwar keine Studie, aber man kann im Internet die einzelnen Laufhäuser aufrufen und sieht wie viele Damen dort durchgehend anwesend sind. Die Laufhäuser sind eigentlich immer voll. Das Gewinnvorab von 1.500,00 € pro Monat bzw. der gezahlte Betrag von 23.000,00 € war sicher nicht überhalten. Frau R*** hatte Kontakt zu Prostituierten und mit ihnen die Vermietungen ausgemacht. Wenn ich gesagt habe, dass wochenweise vermietet wurde, dann habe ich gemeint, es wurde Woche für Woche vermietet.*

*Amtsvertreter: Dann war das aber offenbar eine Dauervermietung, die noch weniger Arbeitsaufwand für Frau R*** vermuten lässt.*

Bf.: Es ist klar, dass bei der Vermietung von nur zwei Wohnungen auch bei einer Auslastung von 90% sich auf Dauer kein Gesamtgewinnanteil für mich ergeben hätte, aber es war nie der Plan bei nur zwei Wohnungen zu bleiben. Ich darf diesbezüglich auf das bisherige Vorbringen verweisen.

Amtsvertreter: Außerdem liegt nach unserer Auffassung auch keine Unwägbarkeit vor. Der Bf. hat selbst die Wohnungen gekündigt und hätte die schon erwähnte Übergangsregelung in Anspruch nehmen können.

Bf.: Wie schon gesagt, ich bin mir nicht sicher ob es diese Regelung Anfang 2013 schon gegeben hat. Ich verweise auf mein bisheriges Vorbringen.

Amtsvertreter: Wirtschaftlich unverständlich ist, dass es keine Reaktion des Bf. auf die tatsächliche Erzielung der Mieteinnahmen gegeben hat und das Gewinnvorab unverändert geblieben ist bzw. sogar mehr bezahlt worden ist.

Bf.: Das war eben das Startjahr. Wir sind davon ausgegangen, dass sich das dann bessern wird. Daher war eine Reduzierung des Gewinnvorab nicht angedacht.

Mir wäre der Gedanke an Liebhaberei nie gekommen. Wenn hier ein Bild gezeichnet werden soll, dass ich eine „Deutsche Prostituierte“ privat erhalten habe wollen, dann weise ich das entschieden zurück. Es gibt keinerlei private Veranlassung für das Gewinnvorab. Ich glaube auch, dass die gegenständliche Untervermietung nicht vergleichbar ist mit der klassischen Vermietung einer Eigentumswohnung, für die die Liebhabereivermutung gilt. Bei der Vermietung der ETW kommt es auch zur Schaffung von Vermögen. Während bei der

Untervermietung diese Vermögensschaffung nicht passiert. Ich stelle daher in Frage, ob hier überhaupt eine sogenannte kleine Vermietung vorliegt.

Amtsvertreter: Ich sehe da keinen entscheidungsrelevanten Unterschied.

*Bf.: Wenn ich gefragt werde, ob ich die Absicht zwei weitere Wohnungen zu vermieten belegen kann, dann gebe ich an, dass ich möglicherweise noch E-Mailverkehr mit der U*** habe, die dies belegen könnte.*

Der Bf. wird ersucht das Vermietungsergebnis für das Jahr 2013 zu übermitteln, die entsprechende Steuererklärung und den entsprechenden deutschen Steuerbescheid. Weiters wird der Bf. ersucht die Belegungsliste für 2012 und 2013 vorzulegen und die oben erwähnte E-Mailkorrespondenz. Als Termin wird der 7.6.2021 vorgemerkt.

Sodann wurde die Verhandlung mit Beschluss vertagt.

In der am 24.06.2021 **fortgesetzten Verhandlung** wurde von den Verfahrensparteien Folgendes zu Protokoll gegeben:

*Bf.: Die angeforderten Belege lt. Niederschrift vom 26.5.2021 kann ich nicht vorlegen. Der E-Mail-Verkehr mit der U*** ist eigentlich nichtssagend, das Meiste wurde telefonisch besprochen. Die Unterlagen zum Jahr 2013 erscheinen mir nicht maßgeblich, weil es ohne dies nur kurz im Jahr 2013 noch vermietet wurde. Es wäre für mich ein großer Aufwand diese Unterlagen vorzulegen. Ich habe ohnedies Frau R*** gebeten zur heutigen Verhandlung mitzukommen. Sie war damals vor Ort in X-Stadt und kann zweckdienliche Angaben machen.*

Sodann wurde die Gesellschafterin C** R*** als Zeugin befragt. Die darüber aufgenommene Niederschrift hat folgenden Inhalt:

Frage: Wie ist man auf diese Geschäftsidee der Vermietung von Wohnungen in X-Stadt gekommen?

*Frau R***: Ich bin aus X-Stadt und kenne das Milieu in X-Stadt. Das Milieu in X-Stadt ist ein hartes Milieu. Die Idee war für Sexarbeiterinnen einen angenehmen Arbeitsplatz zu schaffen. Ich selbst bin nach Österreich gekommen und habe hier bessere Bedingungen vorgefunden. In Deutschland sind Laufhäuser verboten. Das geht in Richtung Zuhälterei. Bei unserer Vermietung haben die Sexarbeiterinnen das Zimmer gezahlt, wie sie gearbeitet haben, war aber ihre eigene Entscheidung. Wir sahen also die Notwendigkeit für die Sexarbeiterinnen Zimmer anzubieten, da es sonst in X-Stadt sehr sehr schwer ist, als Sexarbeiterin zu arbeiten. Am Straßenstrich werden oft schon auch durch hübsche Frauen Leistungen um 20 Euro angeboten. X-Stadt hat als Großstadt auf diesem Gebiet sehr großes Potenzial. Da wir eine möglichst volle Auslastung*

der Wohnungen erreichen wollten, haben wir die Wohnungen aber auch auf D*** für Fremde angeboten. Ich erinnere mich heute z.B. an einen Rucksacktouristen, der einmal eine Woche bei uns gebucht hatte und dann an einen Geschäftsmann. Ich habe aber heute nicht mehr alle Daten im Kopf.

Frage: Welche finanziellen Erwartungen hatten Sie bezüglich der Wohnungsvermietung? Wie haben Sie gerechnet?

Frau R***: Wir hatten positive Erwartungen. Ich hatte viele Kontakte in X-Stadt in dieser Szene. Die Mädchen finden sich immer zusammen. Man geht gemeinsam essen. Ich hatte ein großes Netzwerk. Als die erste Wohnung fertig hergerichtet war, hat mir gleich eine Freundin zugesagt, dass sie kommen wird und war diese Wohnung dann mit ersten Tag schon belegt. Eine große Rolle spielt auch Mundpropaganda. Ich habe sogar eine Homepage entworfen. Meine Aufgabe war es die Wohnungen zu vermarkten. Ich kenne die Branche und ich bin gewitzt. In meiner Zeit im D*** habe ich 110 Euro pro Tag als Miete zahlen müssen. Das war möglich. Das ist sich ausgegangen. Für X-Stadt haben wir uns gedacht, dass man vielleicht nicht gleich diesen Betrag ansetzt sondern vielleicht 50 – 60 Euro pro Tag. Ich habe das erste Mal diese Vermietung gemacht. Es ist dann entscheidend, wie viele Kunden zur Sexarbeiterin kommen, dann sieht man ob man die Miete allenfalls erhöhen kann.

Frage: Was waren ihre konkreten Aufgaben in X-Stadt?

Frau R***: Ich war vor Ort und habe eigentlich alles im Zusammenhang mit der Vermietung gemacht. Herr Bf. kam nur vorbei, wenn etwas abzusegnen war. Ich habe die Wohnungen gesucht und alles mit der U*** besprochen. Zur U*** kam ich durch Internetanzeigen. Die Mietverträge hat dann Herr Bf. unterschrieben. Als wir dann die Wohnungen gehabt haben, habe ich die ganze Einrichtung besorgt. Es musste alles in diese Wohnungen noch hineingestellt werden. Ich war bei den Möbelhäusern und habe diesbezüglich alles veranlasst. Die Wohnungen waren auch z.B. mit Besteck, Kaffeemaschine auszustatten. Die Mietersuche war auch meine Aufgabe. Ich bin für die Mädchen da gewesen, wenn z.B. etwas kaputtgegangen ist. Die Vermietung erfolgte wöchentlich und es hat immer wieder Wechsel der Mieterinnen gegeben. Es hat auch Probleme mit Mieterinnen gegeben. Ich erinnere mich da speziell an einen Fall wo die Mieterin die Einrichtung kaputt gemacht hat und einfach mit dem Schlüssel der Wohnung verschwunden ist. Bei Mieterwechsel habe ich auch die Reinigung durchgeführt.

Frage: Wie wurde der Vorausgewinn von 1500 Euro pro Monat festgelegt bzw. bemessen?

Frau R***: Für mich war die Vermietung in X-Stadt ein Ausstieg aus der Prostitution. Ich war zwar noch angemeldet, habe aber die Prostitution nicht mehr ausgeübt. Ich hatte in X-Stadt natürlich Fixkosten. Die Miete die ich selbst bezahlen musste und meine Krankenversicherung. Das belief sich alles auf ca. 1.500 Euro pro Monat, die ich jedenfalls verdienen wollte.

Frage: Warum wurden die Wohnungen dann letztlich gekündigt?

*Frau R***: Die Kündigung war eine Katastrophe für mich, weil ich ja in diesem Geschäft bleiben wollte. Es war schon die dritte Wohnung im Gespräch mit der U***. Dann kam aber die Diskussion über den Wohnungsmangel in X-Stadt. Wir hatten eine super Lage und im Zuge dieser Wohnungsmangeldiskussion war es nicht mehr möglich die Wohnungen zu behalten. Wir hatten uns bei der Wohnungsvermietung nach Oben hin kein Limit gesetzt. Wenn es gut gelaufen wäre, hätten wir auch mehrere Wohnungen vermieten und wären mit den Mietpreisen nach oben gegangen.*

*Über Befragen Amtsvertreter: Ich war durchgehend in Deutschland polizeilich gemeldet. Wenn ich gefragt werde, warum wir die Wohnungen selbst gekündigt haben, dann gebe ich an: Ich selbst habe die Verträge nicht gekündigt. Die U*** hat bei diversen Besprechungen die Kündigung aber angesprochen. Sie wurde nervös, wegen der Wohnungsmangeldiskussion. In dem Moment wollten wir eigentlich nicht mehr weiter investieren. Bevor wir weiter investieren, hören wir lieber auf bzw. schauen wir wo es wo anders machbar ist. Die Grundidee war nicht begraben. Wenn ich gefragt werde, ob ich weiß was die Mädchen gemacht haben, wenn sie das Mietverhältnis bei uns beendet haben, dann gebe ich an: Das ist mich nicht angegangen. Ich weiß nicht was sie dann gemacht haben. Ich bin keine Zuhälterin gewesen. Das war auch eine Diskretionsfrage. Die von mir erwähnte Homepage hat sich an die Frauen gewendet. Die Touristen wurden von uns über D*** angesprochen.*

Nach Entlassung der Zeugin wurde die mündliche Verhandlung fortgeführt und dabei zu Protokoll gegeben:

Amtsvertreter: Für das Finanzamt hat sich am Sachverhalt nichts geändert. Es wurden zwei angemietete Wohnungen vermietet, es liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor. Damit liegt der zweite Tatbestand der Liebhabereiverordnung vor und ist es Aufgabe des Bf. die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Das ist ihm nicht gelungen. Wir haben gehört, dass sich der Gewinnvorab an den Fixkosten der Gesellschafterin orientiert hat und nicht an der Ertragsfähigkeit der Vermietung. Offenbar sind bei der Vermietung auch Schäden entstanden, die in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt sind. Man kann auch nur von der Vermietung von zwei Wohnungen ausgehen.

*Bf.: Für mich liegt keine Liebhaberei vor. Wenn das Finanzamt beanstandet, dass sich das Gewinnvorab an den Fixkosten der Frau R*** orientiert hat, dann ist dazu zu sagen, dass das eigentlich etwas ganz Normales ist eine Art Fixum anzusetzen. Frau R*** hat sich ja ganz der Vermietung gewidmet und ist aus der Prostitution herausgegangen. Natürlich wollte sie sichergehen, dass sie ihre Kosten decken kann. Die Vermietung von angemieteten Wohnungen führen jedenfalls nicht zu einer Vermögensschaffung. Ich bezweifle daher das Vorliegen einer sogenannten kleinen Vermietung. Es stimmt, wir haben letztlich nur zwei Wohnungen vermietet, aber Wohnung drei und vier waren bereits angesprochen. Wenn ich damals gewusst*

*hätte, dass es eine Rolle spielen könnte ob ich die Wohnungen kündige oder der Verein, dann hätte ich sicher auf eine Kündigung durch den Verein bestanden. Für Herrn S*** war es sicher besser, dass der Mieter kündigt. Wenn er gekündigt hätte, hätte er dem Verein erklären müssen, warum er auf Mieten verzichtet. Anmerken will ich auch noch, dass der Verlust in Deutschland anerkannt worden ist.*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mitwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Dem Finanzamt ist zunächst darin Recht zu geben, dass auch die Vermietung einzelner angemieteter Appartements zur sogenannten „kleinen Vermietung“ zählt und daher unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO fällt. Denn mit den Begriffen „Eigenheim, Eigentumswohnung und Mietwohngrundstücke“ sind Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2021, § 2 Rz 268). Nun eignen sich zweifellos auch angemietete Wohnungen in einem besonderen Maße zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses. Das Argument des Bf., dass angemietete Wohnungen anders als Wohnungen im Eigentum des Vermieters nicht zu einer Vermögensbildung führen, verfängt in diesem Zusammenhang nicht. Kommt es doch – wie ausgeführt – ausschließlich auf die Eignung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses an. Unerheblich ist auch, dass die Immobilie nicht (nur) zu Wohnzwecken vermietet wird (vgl. Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20. Auflage (1.5.2018), (LVO) § 2, Tz 527 und die dort zitierte Judikatur). Demnach führt auch die Nutzung

der Wohnungen durch Sexarbeiterinnen zur Ausübung ihres Gewerbes nicht zu einer anderen Betrachtung.

Im gegenständlichen Fall liegt nun die Vermietung zweier angemieteter Appartements vor, die innerhalb des Vermietungszeitraumes von rund einem Jahr (in zwei Besteuerungszeiträumen) unbestritten ein negatives Gesamtergebnis gebracht hat. Eine derartige Tätigkeit wird von vornherein als Liebhaberei betrachtet, sofern nicht mittels einer geeigneten Prognoserechnung glaubhaft gemacht werden kann, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erwarten war (§ 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO). Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Ergibt die Prognoserechnung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (20 bzw. 23 Jahre) das Vorliegen einer Einkunftsquelle, sind auch entstandene Verluste anzuerkennen, sofern die Betätigung objektiv ertragfähig ist. Ein derartiger Nachweis obliegt dem Steuerpflichtigen. Die Prognoserechnung muss sowohl plausibel, als auch nachvollziehbar sein (VwGH 28. 3. 2000, 98/14/0217). Demnach sind auch uneinbringliche Mietrückstände und ein Leerstellungsrisiko in die Prognoserechnung miteinzubeziehen und mit einem Wert zwischen 2 % und 5 % der Mieteinnahmen anzusetzen. Weiters ist die Nutzungsart (z.B. Wohnen oder Gewerbe), die Höhe der Miete und die Erfahrungen des Vermieters bei vergleichbaren Wohnungen zu berücksichtigen. Maßgeblich ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen. Treten nun durch unerwartete Umstände auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste auf, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Zu unterscheiden sind sogenannte Unwägbarkeiten und gewöhnliche Geschäftsrisiken. Hierzu sind die näheren Umstände, die zur Beendigung der Tätigkeiten führten, von maßgeblicher Bedeutung. (BFG 16.10.2017, RV/4100066/2016).

Aufgrund der Beendigung der Vermietungstätigkeit muss nach ständiger Rechtsprechung dargelegt werden, dass die ursprüngliche Planung die Aufrechterhaltung der Betätigung bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses angelegt und nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen war. Der Steuerpflichtige muss glaubhaft machen, dass erst nachträgliche Umstände, nämlich konkrete Unwägbarkeiten, zur Beendigung der Tätigkeit geführt haben (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343; VwGH 27.04.2000, 99/15/0012; 11.11.2008, 2006/13/0199).

Unwägbarkeiten liegen vor, wenn sie selbst bei Einhaltung durchschnittlicher Sorgfaltspflichten nicht erkennbar waren (Jakom/Laudacher, EStG 2021, § 2 Rz 253). Während mit gewöhnlichen Geschäftsrisiken zumindest gerechnet werden muss, können Unwägbarkeiten als Umstände

angesehen werden, die atypisch für den Geschäftsablauf sind und die der Steuerpflichtige auch nicht beeinflussen kann und bei der Beurteilung der Liebhaberei außer Acht zu lassen sind. Solche Unwägbarkeiten gibt es auch bei der kleinen Vermietung und würden diese dann nicht zur Liebhaberei führen, wenn eine rasche wirtschaftlich motivierte Reaktion erfolgte. Als Unwägbarkeiten im Bereich der Vermietung zählen z.B. unvorhersehbare Investitionen, unerwartete Mietstreitigkeiten, Zahlungsunfähigkeit von Mietern, Schwierigkeiten in der Abwicklung von Bestandsverhältnissen, unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachmieter, höhere Gewalt, Naturkatastrophen aber auch Aufgabe einer Vermietung aus einer Zwangslage heraus und andere Ereignisse, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Unwägbarkeiten können nur dann eine Rolle spielen, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahingeht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Wird eine Betätigung vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, muss der Steuerpflichtige den Nachweis dafür 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. (VwGH vom 23.11.2000, 95/15/0177).

Bestehen keine solche Unwägbarkeiten, dann spricht ein Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (VwGH 25.11.2000, 97/15/0144).

Die gegenständliche Betätigung wurde mit 31.05.2013 und somit ein Jahr und zwei Monate nach dem Beginn der Anmietung beendet. Aus der Vermietung erzielte der Bf. im Jahr 2012 einen Verlustanteil iHv 20.303,24 EUR. Nach dem oben Gesagten stellt sich also die Frage, ob diese Betätigung bzw. die Beteiligung des Bf. an dieser Betätigung geeignet gewesen ist, in absehbarer Zeit einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften, und bejahendenfalls auf Grund von Unwägbarkeiten eingestellt wurde oder nicht.

Die vom Bf. vorgelegte Prognoserechnung in Verbindung mit der glaubhaften Zeugenaussage der C** R*** belegen mit ausreichender Gewissheit, dass die Appartementvermietung bzw. die Beteiligung des Bf. an dieser Apartmentvermietung die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erwarten hat lassen.

Die Prognoserechnung geht für das Jahr Streitjahr 2012 von der Vermietung von 2 Apartments mit einer Auslastung von jeweils 50% sowie für 3 Monate von der Vermietung eines dritten Apartments ebenfalls mit einer Auslastung von 50% aus. Für das Jahr 2013 wird eine Vermietung von insgesamt 4 Wohnungen und einem Auslastungsgrad von 70% für die ersten beiden Wohnungen und von 50% bis 70% für die dritte und vierte Wohnung prognostiziert. Ab dem Jahr 2014 veranschlagt die Prognose die Vermietung von 4 Wohnungen mit einem Auslastungsgrad von jeweils 90%.

Demgegenüber steht das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass bei der Prognose lediglich von der tatsächlichen Vermietung der 2 Wohnungen ausgegangen werden könne. Diesbezüglich geht aus der Zeugenaussage der C** R*** hervor, dass von Anfang geplant gewesen sei, dass so viele Wohnungen wie möglich an Prostituierte zur Ausübung ihres Gewerbes (als eine Art Laufhaus) hätten vermietet werden sollen. Es seien mit dem Vermieter auch schon Gespräche über die Anmietung einer weiteren Wohnung geführt worden. Nach Aussage der Zeugin R*** wäre die Wohnungsvermietung hauptsächlich an Prostituierte für sie eine neue wirtschaftliche Lebensgrundlage gewesen, nachdem sie aus der Prostitution ausgestiegen sei. Diese Aussage erscheint glaubhaft und vermag plausibel zu machen, dass nicht nur die Vermietung von 2 Wohnungen dauerhaft geplant war. Mit der Vermietung von 2 Wohnungen allein wäre für die Gesellschafterin R*** laut (entsprechend adaptierter) Prognose nicht einmal das Gewinnvorab von 1.500,00 EUR pro Monat zu verdienen gewesen. Nach Aussage der Zeugin sind mit dem Gewinnvorab nur ihre fixen Lebenshaltungskosten in X-Stadt gedeckt gewesen. Auch dieses Vorbringen erscheint glaubhaft und belegt zusätzlich, dass eine Vermietung weiterer Wohnungen geplant war. Kann doch davon ausgegangen werden, dass die Bf. mit der Vermietung mehr verdienen wollte als nur ihre fixen Lebenshaltungskosten. Somit erscheint die Planung mit zumindest vier Wohnungen belegt. Dass in der Prognose für das Streitjahr 2012 bereits (für 3 Monate) eine dritte Wohnung enthalten ist, diese aber tatsächlich nicht vermietet wurde, wirkt sich nicht zu Ungunsten des Bf. aus. Denn die Vermietung dieser dritten Wohnung ergibt in der Prognose im Jahr 2012 ohnehin einen Verlust. Bei einer entsprechenden Korrektur der Prognose würde sich daher das Gesamtergebnis verbessern. Außerdem ist für das Jahr 2012 ohnedies das tatsächlich erzielte Ergebnis heranzuziehen, welches für den Bf. einen geringeren Verlustanteil von 20.303,23 EUR (laut Prognose 20.856,00 EUR) ergibt.

Was die prognostizierte Auslastung der Wohnungen anlangt, so geht das Finanzamt auf Basis einer Studie der Firma WP*** von einer realistischen Auslastung im Tourismusbereich in X-Stadt im Streitzeitraum von durchschnittlich 55 % aus. Dieser Vergleich erscheint im vorliegenden Fall aber letztlich nicht mehr angebracht. Im Laufe des gerichtlichen Beschwerdeverfahrens stellte sich nämlich heraus, dass hauptsächlich an Prostituierte vermietet wurde, die dort im eigenen Namen und auf eigenen Rechnung ihr Gewerbe ausgeübt haben. Der Anteil der Touristenvermietung war nur sehr gering gewesen. Die Zeugin konnte sich lediglich daran erinnern, dass 2012 einmal an eine Rucksacktouristin und einmal an einen Geschäftsmann vermietet worden sei.

Die Auslastung von 90 % sei aus der Sicht des Bf. gerechtfertigt, da sie sich an der Auslastung von Laufhäusern orientierte. Es gebe diesbezüglich zwar keine Studien, doch hätte seinen Internetrecherchen zufolge die Auslastung sehr hoch, jedenfalls höher als bei einer reinen Urlaubsvermietung, sein müssen. In den Laufhäusern seien viele Prostituierte durchgehend anwesend. Er habe sich auch auf die Branchenerfahrung seiner Geschäftspartnerin gestützt. Die Zeugin bestätigt dies im Wesentlichen. Sie sei selbst in Österreich in einem Laufhaus tätig

gewesen und kenne als X*** auch die Szene der Sexarbeiterinnen in X-Stadt. In X-Stadt gebe es keine Laufhäuser. Auf diesem Gebiet habe X-Stadt als Großstadt großes Potential. Die Sexarbeiterinnen müssten in X-Stadt oft auf der Straße und zu einem geringen Entgelt arbeiten. Aufgrund ihrer Erfahrung im Bereich der Sexarbeit wusste sie also, dass es eine hohe Nachfrage an einer solchen Vermietung in X-Stadt gab und kannte sie die branchenüblichen Preise, die eine solche Vermietung einbringen konnte. Bezüglich der Einnahmen gab die Zeugin an, dass die Wohnungen anfangs für 50,00 EUR bis 60,00 EUR pro Tag vermietet wurden und die Miete je nach Auslastung auf 110,00 EUR angehoben werden sollten. Sie selbst habe in Österreich 110,00 EUR pro Tag an das Laufhaus zahlen müssen und das sei sich für sie als Sexarbeiterin ausgegangen. Auch in dieser Darstellung wirkte die Zeugin überzeugend. Das Gericht geht daher davon aus, dass die Einschätzung der Auslastung der Wohnungsvermietung in der Prognose des Bf. auf Basis der Branchenerfahrung der Zeugin durchaus sachlich und fundiert ist. Eine genaue Vorausberechnung der Auslastung wie auch der künftigen Mieten kann im gegenständlichen Fall nicht verlangt werden. Anders als bei einer Dauervermietung zu Wohnzwecken wird die Auslastung und Miete bei einer wochenweisen Vermietung an Prostituierte zu gewerblichen Zwecken letztlich auch davon abhängen, wie viele Kunden zur Sexarbeiterin kommen. Das Finanzamt hat in einer Berechnung dargestellt, dass (erst) bei einer Auslastung von rund 73% (bei 4 Wohnungen) sich für den Bf. ein Gewinnanteil ergeben würde. Vor dem Hintergrund der Aussage der Zeugin erscheint aber eine derartige Auslastung jedenfalls realistisch.

Den Vorabgewinn, der von der belangten Behörde als unverhältnismäßig angesehen wurde, vermochte die Zeugin durch eine detaillierte Beschreibung ihrer Tätigkeiten vor Ort zu begründen. Neben der Wohnungs- als auch Mietersuche, war sie verantwortlich für die Einrichtung der Wohnungen und für deren Reinigung. Zudem betreute sie eine von ihr erstellte Homepage und das Schalten von Inseraten auf der Internetplattform D***, wo die Wohnungen für Urlaubsgäste angeboten wurde. Sie allein war in X-Stadt vor Ort und hatte alle Tätigkeiten vor Ort zu erledigen. Der Bf. kam nur nach X-Stadt um gewisse Dinge abzusegnen. Auch diesbezüglich kann den Aussagen der Zeugin Glauben geschenkt werden. Dass sich die Zeugin bei der Bemessung des Gewinnvorab an ihren fixen Lebenshaltungskosten orientierte, erscheint dabei unschädlich. Nach Aussage der Zeugin war die Vermietung in X-Stadt für sie ein Ausstieg aus der Prostitution. Sie wollte daher jedenfalls ihre Fixkosten in X-Stadt, die sich eben auf etwa 1.500,00 EUR pro Monat beliefen, verdienen. Diese Grundüberlegung erscheint sachgerecht, wenn man bedenkt, dass diese Vermietung die neue Lebensgrundlage der Zeugin sein sollte und der Bf. und die Zeugin in ihrer Anfangsplanung auch von einer wirtschaftlich erfolgreichen Vermietung ausgehen konnten. Die Vereinbarung eines Fixums erscheint auch nicht ungewöhnlich. Derartige Vereinbarungen bei Gewinnanteilen ist Gesellschaftsverträgen nicht fremd. Dass im Streitjahr sogar ein Gewinnvorab von 23.077,00 EUR gezahlt worden ist, erklärt der Bf. damit, dass es sich eben um das Startjahr gehandelt habe. Dieser Aspekt ist nachvollziehbar. Nach der Tätigkeitsbeschreibung der Zeugin sind im ersten Jahr auch

besondere Arbeiten angefallen, wie etwa der Entwurf einer Homepage, mit der man sich an die Sexarbeiterinnen gewendet habe. Eine mögliche Erhöhung des Gewinnvorab in der Anlaufphase ist auch schon im Gesellschaftsvertrag (§ 7) festgeschrieben gewesen.

Nach all dem ist das Gericht der Auffassung, dass die vom Bf. und der Gesellschafterin R*** durchgeführte und ernsthaft und auf Grund der Branchenerfahrung der Gesellschafterin R*** realistisch geplante Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hat erwarten lassen und sich dies für den Bf. trotz der Zahlung eines Vorabgewinnes an die Gesellschafterin R*** auch entsprechend niedergeschlagen hätte. Der Anteil an den Einkünften des Bf. für das Streitjahr betrug -20.303,23 EUR. Nach der nach Durchführung des Beweisverfahrens letztlich nicht mehr zu beanstandenden Prognose (Vermietung von zumindest 4 Wohnungen mit einer Auslastung bis zu 90%) ergibt sich für den Bf. im Jahr 2013 noch ein Verlustanteil von -8.427,00 EUR, ab dem Jahr 2014 ergeben sich aber Gewinnanteile, die in Summe im Jahr 2017 die Verluste der Jahre 2012 und 2013 übersteigen. Aber selbst wenn man bei der Auslastung noch geringfügige Abschläge machte, würde das Ergebnis für den Bf. zumindest wohl innerhalb von 20 Jahren positiv sein. Wie oben ausgeführt ließe sich schon bei einer Auslastung von rund 73% ein positives Ergebnis für den Bf. darstellen.

Die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit ist auf eine Unwägbarkeit zurückzuführen und daher unschädlich. Im konkreten Fall wurden die Wohnungen im Februar 2013 vom Bf. gekündigt. Aufgrund der Diskussion betreffend die Zweckentfremdung von Wohnraum in X-Stadt sollte es zu einer Gesetzesänderung in Deutschland kommen, welche die Ferienvermietung in absehbarer Zeit nur noch mit Genehmigung möglich machte. Mit einem solchen Problem war objektiv betrachtet nicht von vornherein zu rechnen. Der Bf. wurde laut eigener Aussage vom Vermieter darüber informiert, dass eine solche Vermietung (gemeint war die Vermietung an Prostituierte) nun nicht mehr vertretbar sei. Nach Angaben des Bf. war es daher der Wunsch des Vermieters, die Mietverhältnisse zu beenden. Diesem Wunsch sei der Bf. nachgekommen, da er ohnehin mit einer Kündigung rechnete. Auf den Vorhalt durch die belangte Behörde, warum er die Vermietung frühzeitig beendete, obwohl für vor dem 01.05.2014 vermietete Ferienwohnungen ein genehmigungsfreier Zeitraum von zwei Jahren (bis 30.04.2016) bestanden habe, räumte er ein, dass er sich über die rechtlichen Bestimmungen damals nicht hinreichend informiert hatte, sich aber auch nicht mit deutschen Behörden anlegen wollte. Diese Erklärung überzeugt und wird auch insofern von der Zeugin glaubhaft bestätigt bzw. ergänzt, als diese aussagte, dass die Wohnungsmangeldiskussion die vermietende U*** nervös gemacht habe und man von dem Zeitpunkt an nicht mehr weiter investieren habe wollen. Die Kündigung der Wohnungen sei für sie eine Katastrophe gewesen, weil sie ja in diesem Geschäft habe bleiben wollen.

Die vorzeitige Beendigung der Mietverhältnisse ist somit auf unvorhersehbare Umstände zurückzuführen. Bei diesem Ereignis handelt es sich nicht um ein übliches Vermietungsrisiko,

sondern zweifelsfrei um typische Unwägbarkeiten, die vom Bf. keineswegs voraussehbar oder kalkulierbar gewesen sind. Dem Bf. kann nicht vorgeworfen werden, dass er die Vermietung frühzeitig beendet hat, zumal die Gesetzesänderung kurz bevorstand. Ebenso hat der Bf. seine Beweggründe kundgetan, wonach eine Anmietung zweier weiterer Wohnungen aufgrund der geänderten Gesetzeslage als nicht mehr realisierbar angesehen wurde. Die Ereignisse im Jahr 2013 hätten auch nicht vorhergesehen und erkannt werden können. Auch die Zeugin bestätigte, dass aufgrund der Unsicherheiten betreffend geänderter Rahmenbedingungen keine Vermietung auf längere Sicht mehr möglich war. Es gibt keinen Grund diese Aussagen in Zweifel zu ziehen.

Auch erscheint es glaubhaft, dass die Vermietung nicht auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern die Wohnungen angemietet wurden, um dem Bf. und der Gesellschafterin R*** aus der Vermietung eine dauerhafte Einkunftsquelle zu verschaffen und nur aufgrund der unerwarteten Gesetzesänderung letztlich der Entschluss gefasst worden ist, die Mietverhältnisse zu kündigen.

Nach Ansicht des Gerichtes ist für das Jahr 2012 somit nicht von Liebhaberei auszugehen. Aus den vorgelegten Prognoserechnungen ergibt sich zwar, dass ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht mit zwei Wohnungen erzielbar war, wohl aber mit den angedachten vier Wohnungen. Der Bf. konnte durch die glaubhafte Aussage der Zeugin die Anstrengungen zur Vermietung namhaft machen, was auf konkrete Bemühungen hinweist, einen Gesamtüberschuss anzustreben. In diesem Zusammenhang spielt es durchaus eine Rolle, dass das Mietobjekt im gegenständlichen Fall nicht angekauft sondern nur angemietet worden ist. Scheidet doch damit – wie der Bf. richtig aufzeigt – die Schaffung eines Vermögenswertes als zusätzliches Motiv aus, was die Absicht zur Einkünfteerzielung zusätzlich unterstreicht. Nur durch die unvorhergesehenen Ereignisse konnte die Vermietung nicht fortgeführt werden. Damit ist die Liebhabereivermutung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt.

Der erklärte Verlust in Höhe von 20.303,23 EUR ist daher anzuerkennen. Nach Ansicht des Gerichtes ist dieser Verlust aber nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sondern bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zum Ansatz zu bringen. Der Bf. führt selbst aus, es sei „nur vermietet“ worden. Die Zeugin gab wiederum an, dass die Wohnungen möbliert und mit Geschirr zur Verfügung gestellt worden seien und sie nach einem Mieterwechsel die Wohnung auch gereinigt habe. Wie oft es zu Mieterwechseln gekommen ist, wurde nicht dargetan. Diese Umstände reichen bei der relativ geringen Zahl von vermieteten Wohnungen aber noch nicht aus, eine gewerbliche Vermietung anzunehmen.

Es war daher der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

Den beantragten Unterhaltsabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag hat das Finanzamt mit seiner Beschwerdevorentscheidung anerkannt. Das Gericht sieht keinen Anlass von dieser Beurteilung abzugehen. Es war daher der Beschwerde auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Durch dieses Erkenntnis ergeben sich folgende Bemessungsgrundlage und Abgabe:

Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2012						
Einkünfte aus Gewerbebetrieb					65.986,27	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung					-20.303,23	
Gesamtbetrag der Einkünfte					45.683,04	
Sonderausgaben					-60,00	
Kinderfreibetrag					-132,00	
Einkommen					45.491,04	
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 (45.491,04 - 25.000)/35000 * 15.125 + 5.110					13.965,06	
Unterhaltsabsetzbetrag					-350,40	
Einkommensteuer					13.614,66	
Rundung						
Festgesetzte Einkommensteuer					13.615,00	

1.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Das gegenständliche Erkenntnis hängt im Wesentlichen von der Lösung von Sachverhalts- und Beweisfragen und nicht von der Lösung von Rechtsfragen ab. Zur Frage des Vorliegens von Liebhaberei bei vorzeitiger Aufgabe einer sogenannten kleinen Vermietung liegt bereits gesicherte Rechtsprechung vor. Die Revision war daher als unzulässig auszusprechen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. August 2021