

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, zu Händen Erbe, über die Beschwerde vom 1. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ vom 25. Juli 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 und über die Beschwerde vom 1. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ vom 31. Juli 2015 betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 sowie Einkommensteuer 2010 und 2011, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 werden entsprechend den Beschwerdevereinscheidungen vom 13.1.2016 abgeändert, der Einkommensteuerbescheid 2012 wird entsprechend der Beschwerdevereinscheidung vom 31.7.2015 abgeändert.

|          | Bemessungsgrundlage                                                                     |             | Abgabe       |             |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|-------------|
| Jahr     | Art                                                                                     | Höhe        | Art          | Höhe        |
| 2010     | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch | 64.299,69 € | Umsatzsteuer | 12.857,35 € |
|          | Gesamtbetrag der Vorsteuern                                                             |             |              | -8.368,16 € |
| Zahllast |                                                                                         |             |              | 4.489,19 €  |
| 2011     | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen                                                      | 39.297,17 € | Umsatzsteuer | 7.859,43 €  |

|                                                  |                                                                                         |             |                         |              |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------------|--------------|
|                                                  | Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch                                    |             |                         |              |
|                                                  | Gesamtbetrag der Vorsteuern                                                             |             |                         | -3.878,64 €  |
| Zahllast                                         |                                                                                         |             |                         | 3.980,79 €   |
| 2012                                             | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch | 12.255,29 € | Umsatzsteuer            | 2.451,06 €   |
|                                                  | Gesamtbetrag der Vorsteuern                                                             |             |                         | -2.270,63 €  |
| Zahllast                                         |                                                                                         |             |                         | 180,43 €     |
| 2010                                             | Einkommen                                                                               | 41.280,81 € | Einkommensteuer         | 11.412,69 €  |
|                                                  |                                                                                         |             | Anrechenbare Lohnsteuer | -7.880,19 €  |
| Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)     |                                                                                         |             |                         | 3.532,00 €   |
| 2011                                             | Einkommen                                                                               | 16.412,58 € | Einkommensteuer         | 1.921,09 €   |
|                                                  |                                                                                         |             | Anrechenbare Lohnsteuer | -8.969,63 €  |
| Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) |                                                                                         |             |                         | -7.049,00 €  |
| 2012                                             | Einkommen                                                                               | 26.769,36 € | Einkommensteuer         | 5.867,16 €   |
|                                                  |                                                                                         |             | Anrechenbare Lohnsteuer | -10.280,19 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) |                                                                                         |             |                         | -4.413,00 €  |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben entsprechen den oa. Beschwerdevorentscheidungen. Von der Erstellung eigener Berechnungsblätter kann daher Abstand genommen werden.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### Sachverhalt/Verfahren

Angefochten sind die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012.

Die Beschwerdeführerin erklärte in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.903,51 € (2010), -19.710,63 € (2011), -12.758,23 € (2012) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -5.084,98 € (2010), -2.190,62 € (2011), -447,74 € (2012), die allesamt erklärungsgemäß veranlagt bzw. die dazu gehörigen Umsätze erklärungsgemäß festgestellt wurden (Bescheide vom 20.9.2011, 21.12.2012, 25.7.2014; davon lediglich E 2012 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig). Die vorläufige Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2012 erfolgte aufgrund der Annahme einer eventuell vorliegenden Liebhabereitätigkeit bei der Vermietung der Liegenschaft in L, die nur durch Beobachtung der Entwicklung der prognostizierten Gewinne in den nächsten Jahren erhärtet werden könne.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 1.9.2014 Beschwerde und beantragte, der Vermietungstätigkeit die Einkunftsquelleneigenschaft zuzuerkennen und in Zukunft keine getrennte Gewinnermittlung der verschiedenen Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer zuzulassen; auf die Beschwerdeausführungen wird verwiesen. Eine Erledigung dieser Beschwerde erfolgte zunächst nicht.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2010 bis 2013 nahm der Betriebsprüfer bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb seinen Feststellungen entsprechende Korrekturen (Kfz-Kosten, Vorsteuerabzug Kfz, AfA für Betrieb) vor und ging bei der Vermietungstätigkeit von Liebhaberei aus. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.7.2015 und die Niederschrift vom 26.6.2015 wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 bis 2012 und Einkommensteuer 2010 und 2011 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung neue Sachbescheide; in diesem Sinne erfolgte hinsichtlich des offenen Rechtsmittelverfahrens die endgültige Veranlagung der Einkommensteuer 2012 durch Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung. Zur Begründung verwies es auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung und den Prüfungsbericht (Bescheide vom 31.7.2015). Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsätzen jeweils vom 1.9.2015 Beschwerde bzw. stellte betreffend Einkommensteuer 2012 einen Vorlageantrag; auf die näheren Ausführungen in den Schriftsätzen wird verwiesen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen jeweils vom 13.1.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab; auf die separat ergangene Bescheidbegründung vom 13.1.2016 wird verwiesen. Mit Vorlageantrag vom 14.2.2016 (U 2010 bis 2012, E 2010 und 2011) beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 22.3.2016 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

#### **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Es handelt sich um einen Betrieb für EDV-Dienstleistungen. 2011 machte die Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Betriebes 4.246,60 € als nachträgliche Vorsteuern aus den Leasingraten für den PKW Opel Zafira geltend. Bei den Leasingraten handelt es sich um den Zeitraum 2001 bis 2006. Für die weiteren Fahrzeuge der Marken BMW und Peugeot 308 wurde ein Vorsteuerabzug beantragt.

In den Erklärungen wurde die AfA für den Betrieb „EDV-Dienstleistungen“ nicht von den Anschaffungskosten sondern immer vom jeweiligen Buchwert ermittelt. Entsprechend dem neu erstellten Anlagenverzeichnis wird eine Korrektur von 28.820 € begehrt.

#### **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Die Beschwerdeführerin vermietete ab 1.7.1994 ihr Einfamilienhaus in L. Ab 2005 standen nunmehr zwei Wohneinheiten zur Verfügung, die bis 2012 zuletzt um 200 € (Wohnung 1) bzw. 300 € (Wohnung 2) monatlich (jeweils incl. 10 % USt) vermietet wurden. Im Jahr 2012 erfolgte die Überlassung an den Lebensgefährten der Beschwerdeführerin um einen monatlichen Mietzins von 100 €. Da sich nach ihren eigenen Angaben aufgrund der Beschaffenheit, des baulichen Zustands und der Lage des Gebäudes eine weitere Vermietung an ständige Mieter wirtschaftlich als nicht mehr tragbar erwies, war nach vollständiger Sanierung des Gebäudes ab 2014 eine ausschließliche Nutzung als Ferienwohnungen geplant und bereits online beworben bzw. auch buchbar gemacht worden. Dieses Angebot wurde vom Netz genommen, als die Beschwerdeführerin am 25.8.2015 mit dem Land Niederösterreich einen Einzel-Vertrag für das Betreiben eines Asylquartiers abschloss.

Eine Änderung der Bewirtschaftung ist damit gegeben.

Laut Erklärungen der Jahre 1995 bis 2009 ergibt die ursprüngliche Vermietung – wobei eine Trennung der Vermietung der einzelnen Wohneinheiten nicht mehr nachvollziehbar ist – einen kumulierten Verlust von -4.101,12 €, durch die weiteren Verluste der Jahre 2010 bis 2012 (2010: -5.084,98 €, 2011: -2.190,62 €, 2012: -447,74 €) erhöhte sich der Gesamtverlust auf – 11.824,46 €.

In der Einkommensteuererklärung 2013 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr erklärt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und den im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen der Beschwerdeführerin.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

- **Rechtslage**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl I 26/2009, ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 6 und Abs. 4 Z 2) sind die Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als

absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

- **Rechtliche Erwägungen**

Die Beschwerdeführerin stellte in ihrer Beschwerde den Antrag, in Zukunft keine getrennte Gewinnermittlung der verschiedenen Einkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) – wie dies umsatzsteuerrechtlich üblich sei – bei der Berechnung der Einkommensteuer zuzulassen.

Die personen-/objektbezogene Zusammenfassung der Umsätze aus allen Einkunftsarten und deren gemeinsame Besteuerung ist nicht Grundlage der Einkommensteuer. Das EStG kennt sieben Einkunftsarten, die einzeln zu erfassen sind. Ebenso sind innerhalb einer Einkunftsart die Gewinne bzw. Überschüsse aus einzelnen Einkunftsquellen gesondert zu ermitteln.

Gegenständlich bedeutet dies, dass eine Teilung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfolgen hat, da das vermietete Wohnhaus nicht dem Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes „EDV-Dienstleistungen“ zuzuordnen ist.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach der Definition des § 23 EStG Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Die Tätigkeit „EDV-Dienstleistungen“ ist dieser Definition zuzuordnen.

Hingegen sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch und/oder zur Nutzung. Die Vermietung der Liegenschaft in L ist dieser Einkunftsart zuzurechnen.

### **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

- **Vorsteuer Opel Zafira**

Die Beschwerdeführerin machte im Jahr 2011 4.246,60 € als nachträgliche Vorsteuern aus den Leasingraten für den PKW Opel Zafira geltend und leitete dies aus einem Aufwand für Kundenbetreuung ab. Belegt wurde dies mit zwei Eingangsrechnungen vom Lebensgefährten der Beschwerdeführerin einerseits für Programmierarbeiten, andererseits für Büroarbeiten/Kundenbetreuung. Der Anteil für Programmierarbeiten wurde unter Wareneinsatz gewinnmindernd verbucht, die Verrechnung für Bürotätigkeiten wurde vorerst erfolgsneutral verbucht und schließlich als Vorsteuer (für den Opel Zafira) geltend gemacht.

Bei den Leasingraten handelt es sich um den Zeitraum 2001 bis 2006, wo für diesen Autotyp ein Vorsteuerabzug nicht zulässig war; erst ab dem Jahr 2010 wurde der Opel Zafira in die Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse) aufgenommen.

Ein nachträglicher Abzug von Vorsteuern für den Zeitraum 2001 bis 2006 im Jahr 2011 ist gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 nicht möglich (VwGH 20.9.2001, 98/15/0023).

Hinsichtlich der übrigen Fahrzeuge der Marken BMW und Peugeot 308 ist ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2b UStG 1994 ausgeschlossen.

- AfA für Betrieb „EDV-Dienstleistungen“

In den Erklärungen wurde die AfA nicht von den Anschaffungskosten sondern immer vom jeweiligen Buchwert ermittelt. Dies ist ein zu korrigierender Fehler, der sich zu Ungunsten der Beschwerdeführerin auswirkte und dem Grundsatz der linearen AfA zuwiderläuft.

Die verpflichtenden AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 sind zu berücksichtigen.

### **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Zu klären ist, ob es sich hier um eine große Vermietung nach § 2 Abs. 3 LVO (Beschwerdeführerin) oder um eine *kleine Vermietung* (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) handelt (Finanzamt).

Zu den unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallenden Wirtschaftsgütern sind Eigenheime (Ein- und Zweifamilienhäuser, Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser usw.), Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Appartements (Mietwohnungen) und im Wohnungsverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Räume) zu rechnen (Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 2 Rz 267).

Es handelt sich gegenständlich um ein Haus mit zwei Wohneinheiten und ist eindeutig unter den Begriff *kleine Vermietung* zu subsumieren.

Fallen im Rahmen einer *kleinen Vermietung* Verluste an so ist Liebhaberei zu vermuten, sofern nicht gemäß § 2 Abs. 4 LVO in einem absehbaren Zeitraum von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auszugehen ist. Die Widerlegung der Liebhabereivermutung in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO hat durch den Abgabepflichtigen zu erfolgen und nicht durch die Behörde. Hier ist das Anfallen des Gesamtüberschusses in einem von der Verordnung festgelegten Zeitraum darzutun (Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 2 Rz 269).

Nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin wurde die Vermietungstätigkeit 2012 (dh. nach 18 Jahren) eingestellt, da sich aufgrund der Beschaffenheit, des baulichen Zustands und

der Lage des Gebäudes eine weitere Vermietung an ständige Mieter wirtschaftlich als nicht mehr tragbar erwies. Wird die Vermietung vorzeitig eingestellt, ist durch den Steuerpflichtigen Beweis zu führen, dass die ursprüngliche Planung die Aufrechterhaltung der Betätigung bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses beinhaltet hat bzw. nicht beeinflussbare Umstände (Unwägbarkeiten) vorgelegen sind, die zur Beendigung geführt haben (vgl. VwGH 27.04.2000, 99/15/0012; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199).

Im Zeitraum 1995 bis 2012 liegt für beide Wohnungen ein abgeschlossener Zeitraum mit einem Gesamtverlust von 11.824,46 € vor, wie die folgende Aufstellung zeigt:

|                   | bis 2009    | 2010        | 2011         | 2012         | 2013 |
|-------------------|-------------|-------------|--------------|--------------|------|
| Einnahmen         |             | 993,20 €    | 0,00 €       | *)1.200,00 € | -    |
| - AfA             |             | -579,07 €   | -588,53 €    | -603,71 €    | -    |
| - übrige Ausgaben |             | -5.499,11 € | -1.602,09 €  | -1.044,03 €  | -    |
| Abgang            |             | -5.084,98 € | -2.190,62 €  | -447,74 €    | -    |
| Abgang kumuliert  | -4.101,12 € | -9.186,10 € | -11.376,72 € | -11.824,46 € | -    |

\*)Lt. Belegsammlung war 2012 der Lebensgefährte der Beschwerdeführerin der alleinige Mieter um eine monatliche Miete von 100 € (incl. 10 % USt). Die Mieten sind von der Höhe her nicht fremdüblich und sind monetär nicht geflossen, sondern lediglich buchhalterisch auf dem Verrechnungskonto erfasst.

Dazu kommt noch, dass im Zuge des Ermittlungsverfahrens die Beschwerdeführerin für das 1915 erbaute Gebäude ein Anlagenverzeichnis vorgelegt hat, aus dem hervorgeht, dass die bisher geltend gemachte AfA von 1,5 % als zu niedrig angesetzt war. Vielmehr ist von einer AfA von 2 % auszugehen, sodass sich dadurch der kumulierte Verlust um den Differenzbetrag erhöhen würde.

Damit ist keine Ertragsfähigkeit gegeben. Eine Einkunftsquelle liegt daher in den Streitjahren 2010 bis 2012 nicht vor.

### **3.2. 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.

Da sowohl hinsichtlich des Vorsteuerabzugs als auch der Liebhabereibetätigung eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 28. Jänner 2022