

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P.H in der Beschwerdesache ***Bf1*** über die Beschwerde vom 13. November 2017 gegen die gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) endgültigen Bescheide des Finanzamtes ***7*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 7. September 2017 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.), geboren am ***4***, betrieb bis 2006 das Tanzcafe ***5***-***6***. Ab 2007 verpachtete die Bf. den Betrieb mittels mündlichen Pachtvertrag ihrem Enkel zum jährlichen Pachtzins iHv Euro 3.600,00 und erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wie folgt:

Jahr	Einkünfte a. V.u.V.	Einkommensteuer
2007	-7.796,22	-3.180,33
2008	-3.765,09	-1.617,69
2009	-2.018,14	-517,98
2010	-1.061,17	-647,12
2011	-1.257,20	-749,00
2012	-788,49	-610,00

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2007 bis 2012 mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung fest.

Am 28.11.2011 reichte die Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 ein. Mit Vorhalt vom 6.12.2011 ersuchte das Finanzamt die Bf. eine aktuelle, auf den gegenwärtigen Zahlen basierende Prognoserechnung über einen Zeitraum von mindestens 20 Jahren, unter Berücksichtigung der Instandhaltungs-, Instandsetzungs-, Herstellungs-, Leerstellungs-, Finanzierungskosten, des Mietausfallswagnisses, sowie ein Anlagenverzeichnis, vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.01.2012 führte die Bf. aus, dass der Betrieb im Jahr 2006 aufgegeben worden sei. Die geplanten Investitionen würden erst 2012-2013 durchgeführt werden. Die Verzögerung basiere auf der schwierigen Situation, in welcher sich die Diskotheken derzeit befinden. Daher sei eine Neupositionierung geplant und versuche man mit einem Konzept „Cafe-Bar-Disco“ den Geschäftsbetrieb wieder in Schwung zu bringen. Bis zum Umbau halte man an der verminderten Miete fest. Danach werde man die Miete auf Euro 7.200,00 erhöhen. Ein Gesamtüberschuß sei ab dem 12. Jahr geplant. Die erste Prognoserechnung über einen Zeitraum von 20 Jahren, in welcher ab 2013 von Mieteinnahmen iHv Euro 7.200,00 ausgegangen wird, wurde dem Schriftsatz beigelegt.

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 7. September 2017 die Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2012, wie folgt, fest:

Jahr	Einkommensteuer neu	bisher	Nachforderung	
2007	-191,78	-3.180,33	2.988,55	
2008	-174,41	-1.617,69	1.443,22	
2009	-190,10	-926,72	736,32	
2010	-249,79	-637,12	387,00	
2011	-290,00	-749,00	459,00	
2012	-322,00	-610,00	288,00	

Die Bescheide ergingen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in Höhe von „0,00“ (Null) festgesetzt.

Begründend wurde auf den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7.9.2017 verwiesen. Das Finanzamt führte in der Begründung dieses Bescheides aus, dass im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Objektes (Tanzcafe, Discothek) seit Beginn (2007) ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv rund Euro 20.000,00 erwirtschaftet worden sei.

Das Pachtlokal wurde mit Übergabsvertrag vom 21.12.2015 über die Liegenschaften dem Enkel (Pächter) ins Eigentum übertragen. Durch die Übertragung des Eigentums an den Pächter ist

die Vermietung beendet. Daher sei die Vermietung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung anzusehen und die geltend gemachten Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Beschwerde vom 13.11.2017:

In der Beschwerde vom 13. November 2017 stellte die Beschwerdeführerin (Bf.) fest, dass durch die Übergabe des Pachtobjektes im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ein Werbungskostenüberschuss iHv rund Euro 20.000,00 entstanden sei. Tatsächlich sei bei der Vermietung der Diskothek nicht von Liebhaberei auszugehen. Es handle sich dabei um die „große Vermietung“, sodass von einem längeren Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Selbst unter Annahme des bisher sehr mäßigen Geschäftsverlaufes, trete bereits nach ca. 15 Jahren ein Gesamtüberschuss laut beiliegender Prognoserechnung ein. Das gesetzlich eingeführte „Rauchverbot“ (im Innenbereich der Gastronomie) habe einen normalen Discothekenbetrieb faktisch unmöglich gemacht. Die vom Staat verordnete Vorschrift und dadurch verursachten Mindereinnahmen können niemals zur steuerlichen Liebhaberei führen.

Die Bf. habe immer geplant, ihre Liegenschaft erst mit dem Ableben zu übertragen. Aufgrund ihres Gesundheitszustandes und ihres Alters habe die Übergabe jedoch früher stattgefunden. Ursprünglich sei geplant gewesen, die Übertragung der Liegenschaft an ihren Sohn zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmen.

Daher habe die Bf. anlässlich ihrer Betriebsaufgabe (2006) die Gebäudebegünstigung in Anspruch genommen. Die Entnahme des Betriebsgrundstückes mit anschließender Wiedereinlage durch den Enkel ergäbe sonst keinen Sinn. Auf Grundlage dieses geschilderten Sachverhaltes ist die Annahme von steuerlicher „Liebhaberei“ auszuschließen. Der Beschwerde wurde die Prognoserechnung für den Zeitraum 2006 bis 2028 angeschlossen. Dieser Berechnung zufolge würde der Betrieb ab 2015 Einnahmenüberschüsse erzielen.

Die Bf. legte eine *Prognoserechnung* vor, aus welcher sich im Zeitraum 2007 bis 2014 die Verluste iHv circa Euro 20.000,00 ableiten. Ab 2014 sollten nach dieser Berechnung die Pachteinnahmen von Euro 3.600,00 auf Euro 4.200,00 ansteigen und Überschüsse erzielt werden. Dies vor allem deshalb, weil ab 2015 die AfA und ab 2016 die Instandsetzungsaufwendungen entfallen würden. Im Zeitraum 2007 bis 2015 sollten sich die Bankzinsen iHv Euro 2.706,31 auf Euro 1.140,00 p.a. reduzieren, sodass im Jahr 2015 insgesamt Aufwendungen iHv 1.990,00 (Bankzinsen: Euro 1.140,00 zzgl. Werbungskosten: Euro 850,00) anfallen würden.

Die Pachteinnahmen betragen im Jahr 2015 Euro 4.200,00. Im Jahr 2025 geht die Prognoserechnung von verringerten Bankzinsen iHv Euro 682,56 und Werbungskosten iHv Euro 850,00 bei Mieteinnahmen iHv Euro 4.850,00 aus.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.01.2018 die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf. bereits im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 10.01.2012 für das Jahr 2010 angegeben habe, dass der Pächter in den Jahren 2012 bis 2013 Investitionen geplant hat, „um den Geschäftsbetrieb wieder in Schwung zu bringen“. Daher habe Sie den Pachtzins iHv Euro 3.600,00 aufrecht bestehen lassen. Spätestens ab Veranlagung 2013 sei geplant gewesen, den Pachtzins auf Euro 7.200,00 anzuheben. Im Zuge der Überprüfung der Veranlagung für das Jahr 2013 durch das Finanzamt wurde bekannt, dass der Pachtzins weiterhin iHv Euro 3.600,00 belassen worden sei.

Der steuerliche Vertreter gab zur Aufforderung den Pachtvertrag vorzulegen, erstmals bekannt, dass es lediglich einen mündlichen Pachtvertrag gebe.

Bereits mit Vorhalt vom 20.02.2015 habe das Finanzamt darauf hingewiesen, dass Verträge unter nahen Angehörigen derart gestaltet sein müssen, dass sie einem Fremdvergleich standhalten. Die Bf. wurde aufgefordert, darzulegen, aus welchen Gründen der Pachtzins bis zu dem Zeitpunkt reduziert ist, in welchem der Pächter Investitionen tätigt. Um Nachweis der Fremdüblichkeit des Pachtverhältnisses wurde ersucht. Insbesondere sei die Verpächterin im Vorhalt darauf hingewiesen worden, dass die Abgabenbehörde von einer fehlenden Fremdüblichkeit ausgehe, sofern der Nachweis der Fremdüblichkeit nicht erbracht werde.

Die Bf. habe in ihrer Vorhaltsbeantwortung zur Veranlagung 2013 keine Nachweise der Fremdüblichkeit der Verpachtung vorgelegt, sodass das Finanzamt im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2013 die Anerkennung der Werbungskostenüberschüsse versagt hat.

Im Zuge der Veranlagungen 2014 und 2015 stellte das Finanzamt wiederum fest, dass im Jahr 2014 entgegen der Ankündigung des Steuerberaters den Pachtzins zu erhöhen, dieser in Höhe von Euro 3.600,00 belassen worden sei und der Pachtzins im Jahr 2015 entgegen der Ankündigung diesen auf über Euro 7.200,00 anheben zu wollen, lediglich auf Euro 4.200,00 angehoben worden sei.

Die Bf. habe mit Vertrag vom 21.12.2015 den Pachtgegenstand in das Eigentum des Pächters (Enkel) übertragen.

Aus rechtlicher Sicht hielt das Finanzamt fest, dass die Verpachtung mangels Vorliegens eines schriftlichen Pachtvertrages, der Übertragung des Pachtgegenstandes in das Eigentum des Enkels (Dezember 2015), der Erzielung von Werbungskostenüberschüssen iHv Euro 20.00,00 in den Jahren 2007 bis 2015, keine Einkunftsquelle darstellt. Mangels schriftlicher Vereinbarung fehle es an der Außenwirkung, Publizität des Pachtverhältnisses. Es fehlen Vereinbarungen geplanter Pächterinvestitionen und Regelungen von Instandhaltungspflichten. Aufgrund der Gestaltung des Pachtzinses iHv Euro 3.600,00 per anno fehle es darüber hinaus an einer Gewinnerzielungsabsicht.

Vorlageantrag:

Mit Schriftsatz vom 28.02.2018 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Vorlagebericht:

Das Finanzamt legte die Verfahrensakten vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. verpachtete im Zeitraum 2007 bis 2012 das Geschäftslokal mittels mündlichen Pachtvertrag ihrem Enkel zum jährlichen Pachtzins iHv Euro 3.600,00. Dabei stellte sich heraus, dass die Werbungskosten die Einnahmen in den Jahren 2007 bis 2015 um insgesamt etwa Euro 20.000,00 überstiegen. Am 21.12.2015 übertrug sie den Pachtgegenstand in das Eigentum ihres Enkels. Die Bf. stellte 2006 ihre betriebliche Tätigkeit ein und übergab im Alter von 68 Jahren den Betrieb (Tanzcafe, Disco) ihrem Enkel zu einem niedrigen Pachtzins, sodass es diesem möglich sei, Investitionen zu tätigen. Dieser Ablauf des Geschehens ist nachvollziehbar.

Strittig ist, ob für den fraglichen Zeitraum 2007 bis 2012 eine Einkunftsquelle vorliegt bzw. ob es sich bei der Verpachtung des Betriebes um Liebhaberei handelt, weil in den Jahren 2007 bis 2015 ein Werbungskostenüberschuss iHv etwa Euro 20.000,00 erzielt worden ist. Ab 21. Dezember 2015 liegt keine Einkunftsquelle mehr vor.

Beweiswürdigung:

Der Beweiswürdigung liegen die Bescheide des Finanzamtes, das Beschwerdevorbringen, die Beschwerdevorentscheidung, der Vorlageantrag mitsamt dem Vorlagebericht des Finanzamtes und zwei erstellte Prognoserechnungen zugrunde.

Soweit in der Prognoserechnung für die Jahre 2013 ff. von einem Pachtzins iHv Euro 7.200,00 ausgegangen wird, wird festgestellt, dass diese Annahme nicht der Aktenlage entspricht. Die Prognoserechnung erweist sich insoweit als unrealistisch, weil der Betrieb mit Übergabsvertrag vom 21.12.2015 eigentümlich an den Pächter (Enkel) übergeben wurde und damit das Pachtverhältnis beendet worden ist. Soweit die Bf. meint, es wären nicht vorhersehbare Unabwägbarkeiten aufgrund ihres hohen Alters und ihres Gesundheitszustandes eingetreten, gilt zu bedenken, dass die gesundheitliche Entwicklung aller Menschen im Allgemeinen altersbedingt zu Beeinträchtigungen des Gesundheitszustandes führt.

Der Sachverhalt laut Aktenlage steht unstrittig fest. Strittig sind die daraus zu ziehenden steuerlichen Rechtsfolgen.

Rechtliche Beurteilung:

Verträge zwischen nahen Angehörigen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit hin zu prüfende - Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist.

Der Grund für diese Anforderungen liegt vor allem darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären der Einkommenserzielung einerseits und der Einkommensverwendung andererseits (VwGH 01.07.2003, Zl. 98/13/0184).

1.1. Zu Spruchpunkt I.

Die Bf. gab im Zuge des Vorhalteverfahrens für das Jahr 2010 an, den Pachtzins niedrig zu halten, weil der Pächter in den Jahren 2012, 2013 Investitionen tätigen werde. Ursprünglich ist geplant gewesen, die Pacht ab 2013 auf Euro 7.200,00 zu erhöhen.

Im Zuge der Überprüfung zur Veranlagung 2013 wurde offenbar, dass der Pachtzins unverändert bei Euro 3.600,00 belassen wurde. Ein schriftlicher Pachtvertrag besteht nicht. Das Finanzamt teilte mit Vorhalt vom 20.02.2015 mit, dass Verträge unter nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standhalten müssen, um steuerliche Anerkennung zu finden. Um Nachweis der Fremdüblichkeit wurde ersucht. Nachdem in der Beantwortung keine Nachweise für das Vorliegen einer Fremdüblichkeit erbracht worden sind, anerkannte das Finanzamt für das Jahr 2013 den geltend gemachten Werbungskostenüberschuss nicht.

Trotz wiederholter Ankündigungen den Pachtzins zu erhöhen, blieb der Pachtzins bis 2014 iHv Euro 3.600,00 gleich hoch. Schließlich wurde der Pachtzins für das Jahr 2015 auf Euro 4.200,00 angehoben und der Pachtgegenstand im Dezember 2015 dem Pächter ins Eigentum übergeben.

Die Bf. brachte im Wesentlichen vor, den Pachtzins niedrig zu halten, damit der Pächter notwendige Investitionen tätigen kann. Eine konkrete Aufstellung getätigter Investitionen ist nicht erfolgt.

Nachdem die Bf. die Liegenschaft eigentümlich übertragen hat, kommt der Prognoserechnung ab dem Zeitpunkt der Übertragung keine reale Bedeutung mehr zu und ist diese insoweit aus Sicht des erkennenden Richters unrealistisch.

Im Allgemeinen werden einander fremde Personen über die Verpachtung eines Tanzcafés einen schriftlichen Vertrag abschließen. Dies umso mehr, als der günstige Pachtzins damit begründet wird, dass der Pächter Investitionen in den Pachtgegenstand vornehmen werde. Unter Fremden hätte dies bewirkt, dass die zu tätigenden Investitionen schriftlich verbindlich vereinbart worden wären. Die Investitionen wären unter Fremden ausdrücklich angesprochen worden. Dies ist im vorliegenden Sachverhalt nicht erfolgt. Glaubhaft bleibt dabei, dass Investitionen getätigt werden sollten, um den Betrieb hinsichtlich der Dauer über die Sommersaison hinaus zu ermöglichen.

Mangels Vorhandenseins eines schriftlichen Pachtvertrages fehlt es an einem eindeutigen und klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Vereinbarung.

Die Bf. hätte einen Pachtvertrag unter Fremden nicht in dieser Weise abgeschlossen, sodass im gegenständlichen Sachverhalt angesichts des bewusst niedrig gehaltenen Pachtzinses davon ausgegangen wird, dass es der Bf. von Beginn an an der Gewinnerzielungsabsicht gefehlt hat. Die Bf. hätte einen solchen Pachtvertrag unter Fremden keinesfalls abgeschlossen.

Es mag durchaus sein, dass das Pachtverhältnis nach außen hin zum Ausdruck gekommen und bekannt geworden ist. Infolge Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung über die einzelnen zu regelnden Vertragsbestandteile mangelte es dem Pachtverhältnis an einem klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts. Insbesondere wurden die wiederholt angesprochenen Investitionen durch den Pächter nur pauschal, nicht jedoch im Detail konkret angesprochen und schriftlich vereinbart. Unter Familienfremden wäre dieses Pachtverhältnis unter solchen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Damit hält die getroffene Vereinbarung zwischen der Großmutter und ihrem Enkelsohn einem Fremdvergleich aus Sicht des erkennenden Richters nicht stand.

Es bleibt zu prüfen, ob die wirtschaftliche Betätigung als „Liebhaberei“ einzustufen bzw. zu qualifizieren ist. Für den Zeitraum 2007 bis 2012 ist eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Dabei wäre zu prüfen, ob der geplanten Verpachtung der Bf. auch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zugrunde lag.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 gilt § 2 Abs. 2, wonach innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum), nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, "zu einem absehbaren Zeitraum" zu beurteilen. Als „absehbarer Zeitraum" gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Bei der Verpachtung des Tanzcafes (Diskothek) handelte es sich um eine so genannte "große Vermietung", deren Einkunftsquelleneigenschaft nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 3 LVO 1993 zu prüfen ist. Die Bf. wurde daher aufgefordert, eine aus der Sicht des Betätigungsbeginns erstellte Prognose- bzw. Planungsrechnung vorzulegen.

Prognoserechnung vom 10.01.2012 (Jahre 2006-2027):

In der vorgelegten Prognose- bzw. Planungsrechnung, welche als Vorhaltsbeantwortung am 10.1.2012 vorgelegt wurde, setzte die Bf. von 2007 bis 2012 die jährlichen Pachteinahmen iHv

Euro 3.600,00 an. Ab 2013 kalkulierte die Bf. mit Pachteinnahmen iHv Euro 7.200,00 ab 2020 mit Pachteinnahmen iHv Euro 8.400,00. An Werbungskosten entfallen ab 2014 die AfA und ab 2016 die jährlichen Instandsetzungskosten iHv Euro 869,00.

Die Bankzinsen sollten sich lt. Prognoserechnung kontinuierlich von Euro 1.691,39 im Jahr 2007 auf 726,00 im Jahr 2025 verringern.

An sonstigen Werbungskosten berücksichtigte die Bf. ab 2011 einen Betrag iHv Euro 850,00 jährlich. Für die Zeiträume davor wurden die sonstigen Werbungskosten in zwei- bis dreifacher Höhe angenommen.

Nach dieser Prognose- bzw. Planungsrechnung wäre bereits im Jahr 2013 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund 4.140,00 Euro entstanden. Im Jahr 2014 hätte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten rund 4.200,00 Euro betragen und wäre bis zum Ende des Kalkulationszeitraums auf rund 6.700,00 Euro jährlich angestiegen.

Die Prognoserechnung vom 10.01.2012 ist nicht aussagekräftig, zumal die Bf. in den Jahren 2013 bis 2014 die Pachteinnahmen – entgegen der Prognoserechnung - nicht auf Euro 7.200,00, sondern auf Euro 3.200,00 belassen bzw. Euro 4.200,00 p.a. erhöht hat.

Die Bf. hat schließlich im Dezember 2015 den Betrieb im Zuge der Liegenschaftsübertragung dem Enkelsohn eigentümlich übergeben.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Bei der Frage von Hinderungsgründen für die Erzielung eines Einnahmenüberschusses ist demnach zwischen so genannten „Unwägbarkeiten“ und gewöhnlichen Geschäftsrisiken zu unterscheiden. Den näheren Umständen, weshalb die Betätigung vorzeitig beendet wurde, kommt daher ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Beweislast liegt naturgemäß beim Abgabepflichtigen (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Wie im Erkenntnis des BFG vom 01.06.2016, RV/2100392/2012, ausgeführt, kommt der Zeitraum (Anm.: von 20 Jahren) dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahingeht, die Vermietung und Verpachtung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Wird die Betätigung vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, ist zu unterscheiden:

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet worden ist;
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen Motiven beendet wird, sei es, dass sie von vornherein (latent) zeitlich begrenzt geplant war, dass sich auf Grund typischer Betätigungsrisiken ein zu geringer Erfolg eingestellt hat oder die Beendigung auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses erfolgt ist.

Als Unwägbarkeiten kommen z. B. Zahlungsschwierigkeiten und die Insolvenz von Mietern sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler, höhere Gewalt bzw. Naturkatastrophen oder Notverkäufe auf Grund nicht zu beeinflussender Ereignisse, udgl. in Betracht - nicht jedoch Umstände, die zu den allgemeinen Bedingungen des Wirtschaftslebens gehören.

Im vorliegenden Sachverhalt hat die Bf. die Liegenschaft ihrem Enkel aufgrund ihres höheren Alters und der damit einhergehenden gesundheitlichen Verfassung vorzeitig übertragen. Ursprünglich sei eine Übergabe mit ihrem Ableben an ihrem Sohn geplant gewesen.

Aus der Sicht des erkennenden Richters liegt damit jedoch eine Unwägbarkeit nicht vor, weil die Veränderung des gesundheitlichen Zustandes der Menschen mit zunehmenden Alter kein unvorhersehbares Ereignis ist. Die Betätigung der Bf. ist aus privaten Motiven, welche in ihrer Sphäre gelegen sind, beendet worden, sodass das Finanzamt zu Recht die Ergebnisse dieses abgeschlossenen Zeitraumes für die Beurteilung der Frage der steuerlichen Liebhaberei herangezogen hat. Die Beendigung ist aufgrund eines freiwilligen Entschlusses erfolgt. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten konnte in diesem Zeitraum nicht erzielt werden, sodass das Finanzamt zu Recht die steuerliche Liebhaberei angenommen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Im konkreten Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da sich die Rechtsfolgen direkt aus den angeführten Rechtsnormen, insbesondere der Liebhabereiverordnung 1993, ergeben. Die Entscheidung wurde aufgrund der vorgebrachten Tatsachen, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO in freier Beweiswürdigung gewürdigt wurden, getroffen und steht im Einklang mit der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Jänner 2023