

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PWB Steuerberatungs GmbH, Wolfholzgasse 1, 2345 Brunn/Gebirge, über die Beschwerde vom 15. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Baden Mödling, vom 21. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2017, 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

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat im Jahr 2008 einen Hälfteanteil von ihrem Sohn, ***1***, und im Jahr 2014 den zweiten Hälfteanteil von ihrem Ehegatten, ***2***, an der Liegenschaft inklusive Einfamilienhaus in ***3***, EZ ***4***, KG ***5***, im Schenkungswege erworben.

Ab dem Jahr 2011 macht die Bf. für diese Liegenschaft Vermietungseinkünfte aus einer Apartmentvermietung in ***6*** geltend. In ihrer Prognoserechnung vom 7. Oktober 2015 prognostiziert die Bf. ab dem Jahr 2015 einen jährlichen Überschuss und für das Jahr 2028 (nach 18 Jahren) einen Gesamtüberschuss. Die Anfangsverluste resultierten laut Bf. aus Umbauarbeiten und der damit verbundenen schlechten Buchungslage sowie der Fremdfinanzierung.

Im Rahmen ihres Scheidungsverfahrens mit Vergleichsausfertigung vom 30. Mai 2017 überträgt die Bf. die Liegenschaft samt Einfamilienhaus an den nunmehr von ihr geschiedenen Ehegatten.

Damit wurde die Vermietungstätigkeit vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet.

Mit Bescheiden vom 21. August 2020 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2017 unter Nichtanerkennung der Vermietungseinkünfte endgültig fest und qualifizierte die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei iSd. § 1 Abs. 2 LVO.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wendet die Bf. unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.7.1996, 93/13/0171, ein, dass nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten habe (VwGH 24:6:1999, 97715700829. Die objektive Eignung, einen Gesamterfolg zu erzielen, sei bereits im Jahr 2015 nachgewiesen worden. Die belangte Behörde übersehe, dass es nach höchstgerichtlicher Judikatur nicht entscheidend sei, warum die Vermietung vorzeitig beendet werde, sondern es darauf ankomme, ob eine Beendigung der Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses von Anfang an geplant gewesen sei. Sei der Plan grundsätzlich auf Vermietung bis zur Erreichung eines Gesamtgewinns gerichtet gewesen, könne die vorzeitige Beendigung der Vermietung nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft ändern. Zu klären sei daher die entscheidende Frage, welche (Vermietungs-)Absicht die Bf. ursprünglich verfolgt habe, wobei sie die Nachweispflicht einer langfristig geplanten Vermietung treffe.

Die Scheidung, im Zuge derer es zu einer Übertragung der Liegenschaft an den Ex-Ehepartner gekommen sei, sei nicht bereits bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit geplant worden, da diese Jahre vor der Ehescheidung erfolgt sei und Scheidungen üblicherweise nicht Jahre im Voraus geplant würden. Vielmehr sei geplant gewesen, die Liegenschaft zu sanieren und langfristig gewinnbringend zu vermieten. Zum Nachweis werde einerseits auf die Prognoserechnung verwiesen und andererseits auf den Umstand, dass niemand eine kostspielige Sanierung vornehme, wenn er bereits den Entschluss gefasst habe, die Liegenschaft nach erfolgter Sanierung im Zuge eines Scheidungsvergleichs zu übertragen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. April 2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2021 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass es bei Unwägbarkeiten zwar zu einer Neubeurteilung der Frage der Einkunftsquelle kommen könne, diese aber nicht rückwirkend seit Beginn der Tätigkeit, sondern nur pro futuro gelten könne. Für die Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, sei entscheidend, ob die Tätigkeit objektiv geeignet sei, einen Gesamtüberschuss innerhalb eines gewissen Zeitraums zu erwirtschaften. Wenn dies, wie im gegenständlich Fall, bejaht worden sei, könne eine Unwägbarkeit zwar die Einkunftsquelleneigenschaft ab dem Eintritt der Unwägbarkeit beenden, sie ändere aber nichts

an der grundsätzlichen objektiven Eignung der Ertragsfähigkeit bis zum Eintritt der Unwägbarkeit.

Am 28. Februar 2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die Bf. war Eigentümerin einer Liegenschaft inklusive Einfamilienhaus in ***6***, für welche sie ab dem Jahr 2011 Vermietungseinkünfte aus einer Apartmentvermietung geltend machte.

Im Zuge ihres Scheidungsverfahrens im Jahr 2017 kam es zur Übertragung der Liegenschaft an den Ex-Ehepartner. Damit war die Vermietungstätigkeit beendet.

Die erklärten Ergebnisse aus der Vermietung stimmen mit der vorgelegten Prognoserechnung nicht überein.

Nach den Anfangsverlusten der Jahre 2011 bis 2014 wurde für das Jahr 2015 ein Überschuss prognostiziert. Anstelle des prognostizierten Überschusses in der Höhe von 3.354,87 Euro wurde jedoch ein Verlust in der Höhe von -7.789,74 Euro erzielt.

Im Jahr 2016 wurde anstelle des prognostizierten Überschusses von 4.654,87 Euro ein Verlust in der Höhe von -5.019,26 Euro erzielt.

Im Jahr 2017 wurde anstelle des prognostizierten Überschusses von 5.154,87 Euro ein Überschuss von lediglich 213,08 Euro erzielt.

Die Summe der Gesamtverluste für die Jahre 2011 bis 2017 beträgt 81.944,71 Euro.

Im Hinblick auf die deutliche Abweichung der tatsächlich aus der Vermietung erzielten Ergebnisse von der Prognoserechnung geht die belangte Behörde vom Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO aus. Das Beschwerdevorbringen hingegen richtet sich darauf, dass bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit die Absicht bestanden habe, die Liegenschaft nach erfolgter Sanierung langfristig gewinnbringend zu vermieten und die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit auf eine Unwägbarkeit – nämlich die Übertragung der Liegenschaft an den Ex-Ehepartner im Zuge des Scheidungsvergleichs - zurückzuführen sei.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Bei der Vermietung eines Eigenheims als Ferienapartment handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (Bewirtschaftung von Eigenheimen, sogenannte „kleine Vermietung“).

Treten in den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO Verluste auf, ist grundsätzlich Liebhaberei zu vermuten. Die Widerlegung der Liebhabereivermutung erfolgt durch den Nachweis, dass das Anfallen eines Gesamtüberschusses in einem von der Verordnung festgelegten Zeitraum dargetan wird (Laudacher/Jakom, § 2 Rz 270). Dieser Nachweis wird grundsätzlich mit Hilfe der Prognoserechnungen geführt.

Die seitens der Bf. vorgelegte Prognoserechnung entspricht in keiner Weise den tatsächlich erzielten Ergebnissen aus der Vermietung. Während die Bf. in ihrer Prognoserechnung ab dem Jahr 2015 einen jährlichen Überschuss prognostizierte, verzeichnete sie bereits im Jahr 2015 anstelle des prognostizierten Überschusses von 3.354,87 Euro einen Verlust in der Höhe von - 7.789,74 Euro. Auch in den darauffolgenden Jahren blieben die tatsächlichen Einnahmen weit hinter den prognostizierten Einnahmen zurück bzw. überstiegen die Werbungskosten die Einnahmen.

Infolge der starken Abweichungen von der Prognoserechnung kann bei Hochrechnung der Einkünfte der Jahre 2015 bis 2017 auf den gesamten Beobachtungszeitraum davon ausgegangen werden, dass der für das Jahr 2028 prognostizierte Gesamtüberschuss nicht mehr erzielt werden kann. Damit steht die Untauglichkeit der Vermietung einen Gesamtüberschuss zu erzielen für den vorliegenden Fall fest und es ist von Liebhaberei iSd. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen.

Dies unabhängig von dem seitens der Bf. ins Treffen geführten Argument, dass ihr ursprünglicher Plan auf die Fortsetzung der Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses gerichtet gewesen sei und die Scheidung, im Zuge derer es zur Übertragung der Liegenschaft an den Ex-Ehepartner gekommen sei, eine Unwägbarkeit darstelle, welche zur Einstellung der Tätigkeit vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses geführt habe.

Denn auch bei Anerkennung der Scheidung als Unwägbarkeit kann eine mit den aus der Vermietung erzielten Ergebnissen krass im Widerspruch stehende Prognoserechnung die Liebhabereivermutung nicht widerlegen.

Die Vermietung ist daher bereits aufgrund des Umstandes des nicht erbrachten Beweises für die Ertragsfähigkeit nicht anzuerkennen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Vermietung von Eigenheimen nach der LVO, BGBl II 33/1993 idF BGBl II 15/1999, stellt nach § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei dar, wenn die konkrete Art der Bewirtschaftung keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lässt (VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

Die Widerlegung der Liebhabereivermutung in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO durch den Abgabepflichtigen (und nicht durch die Behörde), erfolgt dadurch, dass das Anfallen des Gesamtüberschusses in einem von der Verordnung festgelegten Zeitpunkt dargetan wird. Der Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6).

Dieser Zeitraum beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Jakom/Laudacher EStG, 2017, § 2 Rz 270). Ob die Betätigung erfolgreich gestaltet werden kann, ist anhand einer Prognoserechnung zu beurteilen, eine Kriterienprüfung findet nicht statt (Jakom aaO, § 2 Rz 271 mit Verweis auf VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Die von einem Abgabepflichtigen erstellte Ertragsprognose einer Tätigkeit, die der steuerlichen Liebhaberei verdächtig ist, muss mit allen Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein, um Unstimmigkeiten einer Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, mit welcher diese der Ertragsprognose die Realitätsnähe abspricht, als eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsannahme zu erweisen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028, erkannt hat, ist ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Eine Prognose die bereits für das erste Jahr - genauso wie für die unmittelbar nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes - in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. In dieser Art erstellte

Prognosen belegen daher nicht, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192).

Die Bf. hat im Verwaltungsverfahren im Oktober 2015 eine Prognoserechnung für ihre im Jahr 2011 begonnene Vermietungstätigkeit vorgelegt. Die Prognose weist nach Anfangsverlusten, welche laut Bf. auf Umbauarbeiten und der damit verbundenen schlechten Buchungslage sowie Fremdfinanzierung zurückzuführen seien, ab dem Jahr 2015 einen jährlichen Überschuss aus. Dem Überschuss des Jahres 2015 in der Höhe von 3.354,87 Euro steht im ersten Jahr ein Verlust in der Höhe von -7.789,74 Euro gegenüber. Ebenso gravierende Abweichungen bestehen auch für die nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes.

Eine derartige Prognoserechnung belegt daher nicht, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der seitens der Bf. ausgeübten Vermietung.

Dem Vorbringen der Bf., wonach es bei der vorzeitigen Beendigung der Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses, darauf ankomme, welche (Vermietungs-)Absicht die Bf. ursprünglich verfolgt habe und sie die Nachweispflicht einer langfristig geplanten Vermietung treffe, ist grundsätzlich beizupflichten, zumal die Übertragung des Mietobjekts vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses und bei Nichtvorliegen einer Unwägbarkeit iSd. der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür darstellt, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes beabsichtigt war (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, Rechtssatz 6).

Im gegenständlichen Fall stehen jedoch weder die Frage des tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges innerhalb eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes noch die Gründe, welche zur vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit geführt haben, in Streit.

Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Liebhabereivermutung iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO durch die seitens der Bf. vorgelegte Prognoserechnung nicht widerlegt wurde. Die Widerlegung der Liebhabereivermutung erfolgt durch den Nachweis, dass das Anfallen eines Gesamtüberschusses in einem von der VO festgelegten Zeitraum dargetan wird (Laudacher/Jakom, § 2 Rz 270). Dabei liegt die Last der der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 idF BGBl II Nr. 358/1997 erforderten Zeitraumes auf der Bf., die die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft. Das gilt umso mehr und in verstärktem Maß für die durch die LVO geschaffene Rechtslage, durch die mit der Anordnung des § 1 Abs. 2 dieser Verordnungen für die dort genannten liebhabereiverdächtigen Betätigungen eine Vermutung aufgestellt wird, die vom Abgabepflichtigen zu widerlegen ist (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Aus der seitens der Bf. vorgelegten Prognoserechnung ergibt sich, dass ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht erzielbar war, da die prognostizierten Werte nicht annähernd erreicht werden konnten, sondern vielmehr sowohl die Einnahmen als auch die erklärten Ergebnisse wesentlich von der vorgelegten Prognoserechnung abweichen. Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht, dass in Ermangelung der objektiven Eignung der Tätigkeit zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von vornherein keine Einkunftsquelle vorgelegen ist, sondern von Liebhaberei iSd. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen war. Ein Anlaufzeitraum ist nicht vorgesehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Strittig war im gegenständlichen Fall die objektive Ertragsfähigkeit der in Frage stehenden Vermietungstätigkeit. Dabei handelt es sich um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 30. März 2023