

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Maderspergerstraße 22a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 3. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2017 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung und Nachschau, Einkommensteuerbescheide

Im Rahmen der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung bzw. Nachschau betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2016 (Außenprüfung) und 01/2017 bis 03/2018 (Nachschau) wurden durch das belangte Finanzamt die folgenden Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Allgemeines betreffend V&V

Im Oktober 2010 habe die Beschwerdeführerin einen 50%igen Liegenschaftsanteil (inkl. Wohnhaus) von ihrem verstorbenen Vater geerbt. Im September 2011 habe die Beschwerdeführerin die restlichen 50% der Liegenschaft von ihrer Schwester um einen Kaufpreis von EUR 170.000 erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises sei ein Kreditvertrag mit einer Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen worden.

Im November 2011 sei die Liegenschaft (Wohnhaus mit 250 m² Wohnnutzfläche) im Rahmen eines auf vier Jahre befristeten Mietvertrages um einen monatlichen Mietzins von EUR 1.400 vermietet worden. Im März 2013 sei ein – wiederum auf vier Jahre befristeter Mietvertrag –

mit anderen Mietern abgeschlossen worden, der jedoch bereits am 03. Mai 2013 wieder gekündigt worden sei. Seit diesem Zeitpunkt werde die Liegenschaft nicht mehr vermietet. In den Jahren 2013 und 2014 sei – mittels Anzeige auf der Plattform „willhaben“ – versucht worden, die Liegenschaft zu vermieten. Die Liegenschaft sei nur potentiellen Mietern ohne Haustiere (Hunde) angeboten worden. Zudem seien trotz des langen Leerstehungszeitraumes keine Verbesserungsmaßnahmen bzw. keine Modifikationen betreffend die Mietersuche gesetzt worden.

Im November 2015 sei die Liegenschaft schließlich unentgeltlich an die Tochter der Beschwerdeführerin übertragen worden, wobei sich die Beschwerdeführerin das Fruchtgenussrecht betreffend die Liegenschaft zurückbehalten habe.

Tz. 3 Prognoserechnung

Im Jahr 2011 sei eine Prognoserechnung betreffend die Vermietung in den Jahren 2012-2014 vorgelegt worden. In dieser sei – unter der Annahme der ganzjährigen Vermietung und somit Mieteinnahmen von EUR 16.800 – ein jährlicher Überschuss von EUR 9.792,00 dokumentiert. Im Rahmen der Prognoserechnung seien weder ein Mietausfallswagnis noch Instandhaltungsaufwendungen angesetzt. Im vollvermieteten Jahr 2012 gebe es eine Abweichung zwischen den tatsächlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und jenen laut Prognoserechnung von etwa 20% (EUR 7.265 verglichen mit EUR 9.919 lt. Prognoserechnung).

Tz. 4 Vermietungsabsicht 2013-2015 – Leerstehen von Immobilien

Im Rahmen der Prüfung sei die Beschwerdeführerin zur Glaubhaftmachung der tatsächlichen Vermietungsabsicht in den Jahren 2013 bis 2015 aufgefordert worden.

Laut der Beschwerdeführerin wären nach dem Auszug der zweiten Mieter im Mai 2013 umfangreiche Sanierungen erforderlich gewesen. Allerdings seien in den Jahren 2013 und 2014 keine solchen Sanierungen dokumentiert.

Zudem sei die Beschwerdeführerin – aufgrund der Beendigung der Vermietung vor der Erzielung eines Gesamtüberschusses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses – aufgefordert worden, den **Nachweis** zu führen,

- dass die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum vorliege,
- dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Vermietung bis zur Erzielung dieses Gesamtüberschusses abgezielt habe und
- dass der Entschluss zur Einstellung der Vermietung erst nachträglich gefasst worden sei.

Sollte dieser Nachweis nicht gelingen, so stelle die vorzeitige Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein nur für einen begrenzten Zeitraum beabsichtigt gewesen sei.

Tz. 5 Liebhabereiprüfung gemäß § 1 Abs. 2 LVO

[...]

Lt. VwGH vom 24.6.2010, 2006/15/0343, hat der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses 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.

Aufgrund der endgültigen Einstellung der Vermietungsabsicht und grundbücherlicher unentgeltlicher Übergabe an die Tochter im Jahr 2015 liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor.

Der Beweis, dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat konnte nicht erbracht werden.

Im Rahmen der Prüfung gem. § 147 BAO wurde aufgrund des in der Niederschrift dokumentierten Sachverhaltes festgestellt, dass die kleine Vermietung betreffend der Veranlagungsjahre 2012 – 2014 unter Liebhaberei gem. § 1 Abs.2 LVO fällt.

Tz. 6 2016 – übrige Werbungskosten V&V

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2016 seien übrige Werbungskosten iZm V&V steuerlich geltend gemacht. Diese Werbungskosten würden vom Notar fakturierte Liegenschaftsübertragungskosten in Höhe von EUR 4.342,00 betreffen.

Diese seien gemäß Rz 4848a EStR steuerlich nicht abzugsfähig.

Am 04.12.2018 wurden schließlich die **angefochtenen Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2012 bis 2017 erlassen.

B. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung

Mit **Schreiben vom 03.01.2019** wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis

2017 sowie die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2017 erhoben.

Begründend wurde – im Wesentlichen – wie folgt ausgeführt:

A) Erklärung welche Punkte angefochten werden

Angefochten werden die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Liebhabereiprüfung gem. § 1 Abs.2 LVO und der Nichtanerkennung der neg. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

B) Erklärung welche Änderungen beantragt werden

Beantragt wird die Anerkennung der neg. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2012 bis 2017

C) Begründung

Zunächst werde darauf hingewiesen, dass die Ausführungen in der Tz. 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung als richtig und den Tatsachen entsprechend bestätigt werden.

Hinsichtlich der Tz. 3 werde vorgebracht, dass die im Jahr 2011 erstellte Prognoserechnung auf allgemeinen Erfahrungswerten und den Erfahrungswerten über Mietobjekte derselben Gegend basiert habe. Es sei kein Mietausfallswagnis berücksichtigt worden, da die Beschwerdeführerin immer von einer langfristigen Vermietung ausgegangen sei. Instandhaltungskosten seien nicht berücksichtigt worden, da diese Kosten dem Mieter übertragen werden hätten sollen.

Zur Tz. 4 werde vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin nicht habe ahnen können, dass die Mieter mit ihren Hunden ein derartiges Chaos anrichten würden. Es sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin zu einer umfangreichen Wertminderung gekommen und es habe sogar Überlegungen gegeben, auf Schadenersatz zu klagen. Dies sei aber aufgrund der finanziellen Situation der ehemaligen Mieter wieder verworfen worden.

Unrichtig sei zudem die Darstellung der Betriebsprüfung, wonach die Beschwerdeführerin nicht bereit gewesen sei, die erforderlichen umfangreichen Investitionsmaßnahmen vorzunehmen. Richtig sei vielmehr, dass die erforderlichen finanziellen Mittel schlicht nicht vorhanden gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe sich somit auf die leistbaren Investitionen bzw. jene Instandhaltungen beschränken müssen, die sie selbst habe durchführen können.

Unrichtig sei weiters die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach keine Vermietungsabsicht vorgelegen habe. Dies ergebe sich unter anderem daraus, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft auf der Plattform „willhaben“ inseriert habe. Fakt sei außerdem, dass sehr wohl Mietinteressenten die Liegenschaft besichtigt, aber aufgrund der unbedingt notwendigen Sanierungen von einer Anmietung abgesehen hätten.

Zudem habe der Mietausfall die Beschwerdeführerin in eine Art „finanzielle Notlage“ versetzt, da der Ankauf der Hälfteliegenschaft zur Gänze fremdfinanziert sei. Dieser Kredit müsse nun anders als geplant aus der laufenden Pension (und nicht aus Mieteinnahmen) bedient werden. Ein weiterer Kredit zur Durchführung der notwendigen Sanierung sei somit nicht in Frage gekommen.

All dieser Gründe seien von der Betriebsprüfung nicht ausreichend gewürdigt worden.

Tatsache sei, dass die Beschwerdeführerin das Mietobjekt über einen Zeitraum von 2 Jahren inseriert habe. Die Vermietungsabsicht sei daher absolut gegeben. Die Aufgabe der Vermietung hätte nur auf Zeit erfolgen sollen, und zwar nur so lange, bis die Sanierung für die Beschwerdeführerin wieder leistbar geworden sei.

Schließlich sei noch auszuführen, dass der unentgeltliche Übergang der Liegenschaft an die Tochter der Beschwerdeführerin unrichtigerweise als Betriebsaufgabe gewertet worden sei. Vielmehr habe der Übergang lediglich deklarativen – eigentumsrelevanten – Charakter, steuerlich sei die Situation aufgrund des zurückbehaltenen Fruchtgenussrechtes unverändert.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.08.2022** wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2017 als unbegründet **abgewiesen**.

Begründend wurde – im Wesentlichen – wie folgt ausgeführt:

Hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes wurde auf die Tz. 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen (siehe oben, Punkt I. A.).

Rechtlich wurde zunächst auf die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sowie des § 2 Abs. 4 LVO verwiesen und ausgeführt, dass die Anerkennung einer Betätigung als Einkunftsquelle voraussetze, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Die Betätigung müsse objektiv ertragsfähig sein. Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen.

Bei einer vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit gelte laut VwGH das Folgende:

Wird eine Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen, hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343)

Sofern dieser Nachweis nicht gelinge, stelle die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein nur für einen begrenzten Zeitraum beabsichtigt gewesen sei.

Im vorliegenden Sachverhalt sei die Liegenschaft im November 2015 an die Tochter übertragen worden. Es liege somit ein abgeschlossener Zeitraum vor. Daran würde auch das von der Beschwerdeführerin zurückbehaltene Fruchtgenussrecht nichts ändern, da es bereits seit Mai 2013 nicht mehr zu einer Vermietung der Liegenschaft gekommen sei.

Die in den Jahren 2013 und 2014 geltend gemachten Werbungskosten hätten in diesen Jahren zu einem Verlust geführt. Im Jahr 2015 seien keine Werbungskosten geltend gemacht bzw. überhaupt keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Im Jahr 2016 seien Notarkosten betreffend die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft an die Tochter geltend gemacht worden – diese würden keine Werbungskosten iZm Vermietung und Verpachtung darstellen. Im Jahr 2017 seien wiederum keine Werbungskosten geltend gemacht bzw. überhaupt keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Betreffend die Jahre 2013 und 2014 seien Vermietungsinserate vorgelegt worden, sodass sich in dem abgeschlossenen Zeitraum bei Anerkennung der Vermietungsabsicht in den Jahren 2013 und 2014 insgesamt ein Verlust ergebe. Ein Nachweis iSd obig zitierten Rechtsprechung des VwGH sei nicht erbracht worden, es sei daher von Liebhaberei auszugehen.

Zum Beschwerdevorbringen betreffend die Prognoserechnung werde darauf verwiesen, dass eine Prognoserechnung nach der Rechtsprechung des VwGH plausibel und nachvollziehbar sein müsse (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Die Nachvollziehbarkeit erfordere eine Aufgliederung der Prognoserechnung auf (mindestens) die Positionen Instandhaltung, Abschreibung, Zinsen und sonstige Werbungskosten. Auch seien Indexsteigerungen und Leerstehrisiken zu berücksichtigen.

Dass der Erwerb der Hälfteliegenschaft zur Gänze fremdfinanziert sei, sei weder für die Vermietungsabsicht noch für den zu erbringenden Nachweis relevant. Zum Beschwerdevorbringen, wonach der Mietvertrag durch die Mieter aufgrund der Auflösung der Partnerschaft bereits nach zwei Monaten wieder gekündigt worden sei, sei darauf zu verweisen, dass dies ein gewöhnliches Vermietungsrisiko darstelle.

Schließlich sei festzuhalten, dass im Jahr 2015 die Mietersuche eingestellt worden sei, da das Gebäude seit März 2015 einer Freundin der Beschwerdeführerin unentgeltlich überlassen werde. Auch daraus ergebe sich ein abgeschlossener Zeitraum.

Ebenfalls mit Beschwerde vorentscheidung vom 24.08.2022 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014 als unbegründet abgewiesen bzw. für die Jahre 2015 bis 2017 als unzulässig zurückgewiesen.

C. Vorlageantrag

Mit **Schreiben vom 29.08.2022** wurde gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2017 ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Eine zusätzliche Begründung ist nicht enthalten.

D. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 31.05.2023 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführerin wurde im Erbwege das Hälfteeigentum an der mit einem Einfamilienhaus bebauten Liegenschaft *****Adresse***** übertragen. Mit Kaufvertrag vom *****Datum1***** hat die Beschwerdeführerin die andere Hälfte des Eigentums an der obig angeführten Liegenschaft von ihrer Schwester erworben. Der Kauf wurde durch einen Kredit mit 20-jähriger Laufzeit finanziert.

Die ab diesem Zeitpunkt zur Gänze in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt vermietet:

- Mietverhältnis vom November 2011 bis Februar 2013. Ursprünglich war dieser Mietvertrag auf 4 Jahre befristet, die vorzeitige Kündigung erfolgte durch die Mieter. Als Mietzins wurde ein Betrag von EUR 1.400 pro Monat vereinbart.
- Mietverhältnis vom März 2013 bis Mai 2013. Ursprünglich war auch dieser Mietvertrag auf 4 Jahre befristet, die vorzeitige Kündigung erfolgte wiederum durch die Mieter. Als Mietzins wurde ein Betrag von EUR 1.500 pro Monat vereinbart.

Die Liegenschaft wurde somit im Jahr 2011 für 2 Monate, im Jahr 2012 für 12 Monate und im Jahr 2013 für 5 Monate vermietet. Seit der Auflösung des zweiten Mietverhältnisses im Mai 2013 wurde das Grundstück nicht mehr entgeltlich vermietet, obwohl die Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 und 2014 die Liegenschaft zur Vermietung auf der Plattform „willhaben“ inseriert hat. Ab März 2015 wurde die Liegenschaft unentgeltlich einer Freundin der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Im November 2015 wurde die Liegenschaft von der Beschwerdeführerin unentgeltlich an ihre Tochter übertragen, die Beschwerdeführerin hat sich allerdings für den Fall einer etwaigen zukünftigen Vermietung ein grundbücherlich sichergestelltes Fruchtgenussrecht zurückbehalten.

Im Jahr 2012 wurde – im Rahmen der Beantwortung der vom belangten Finanzamt ausgestellten Ergänzungsersuchen – durch die Beschwerdeführerin eine Prognoserechnung betreffend die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft übermittelt.

Diese Prognoserechnung enthält lediglich Daten für die Jahre 2012, 2013 und 2014. Das jährliche Ergebnis wird ermittelt, indem die prognostizierten Mieteinnahmen (EUR 1.400 * 12, somit EUR 16.800) um die Positionen „Absetzung für Abnutzung“ (EUR 2.700/Jahr), „Zehntelabsetzung“ (EUR 495,80/Jahr) und „Fremdfinanzierungskosten“ (EUR 3.956 für 2012, EUR 3.812 für 2013 und EUR 3.685 für 2014) vermindert wurden. In der Prognoserechnung wurden weder zukünftige Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Reparaturaufwendungen noch Mietausfalls- oder Leerstehungsrisiken berücksichtigt.

In Summe ergeben sich für den Zeitraum der entgeltlichen Vermietung (d.h. November 2011 bis Mai 2013) die folgenden Beträge bzw. die Abweichungen von der Prognoserechnung (Beträge in EUR):

Jahr	Prognose	Tatsächliche Werte	Differenz
2011	0,00	-4.723,12	-4.723,12
2012	9.648,20	7.265,43	-2.382,77
2013	9.792,20	-6.060,44	-15.852,64
2014	9.919,20	-12.422,38	-22.341,58
	29.359,60	-15.940,51	-45.300,11

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft (inkl. Einfamilienhaus) war nicht objektiv dazu geeignet, Einnahmenüberschüsse zu erzielen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den gestaffelten Eigentumserwerb der Beschwerdeführerin an der gegenständlichen Liegenschaft (zunächst 50% im Erbwege, dann Kauf der verbliebenen 50% mit Kreditfinanzierung) ergibt sich aus dem Einantwortungsbeschluss vom ***Datum2*** bzw. dem Kaufvertrag vom ***Datum1*** sowie dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Die Feststellungen zu den Mietverhältnissen (Beginn, Befristung, Beendigung, Mietzins) ergeben sich aus den diesbezüglichen Mietverträgen bzw. dem Vorbringen der Beschwerdeführerin. Die Tatsache, dass die Liegenschaft in den Jahren 2013 und 2014 auf der Plattform „willhaben“ zur Vermietung angeboten wurde, ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Screenshots. Dass die Liegenschaft ab März 2015 unentgeltlich von einer Freundin der Beschwerdeführerin bewohnt wurde, ergibt sich einerseits aus dem vom belangten Finanzamt erstellten Auszug aus dem ZMR und andererseits aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin. Die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft an die Tochter der Beschwerdeführerin im November 2015 und die Zurückbehaltung des

Fruchtgenussrechtes ergibt sich aus dem Grundbuch bzw. dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Übergabsvertrag vom ***Datum3***.

Der Inhalt der Prognoserechnung ergibt sich aus dieser. Die in der Tabelle in der Spalte „*Tatsächliche Werte*“ enthaltenen Werte wurden vom erkennenden Richter auf Basis der Beträge, die in den von der Beschwerdeführerin erstellten Aufstellungen enthalten sind, berechnet. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Summe der von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2013 angeführten Ausgaben in der Aufstellung unrichtig errechnet worden sein dürfte (möglicherweise aufgrund eines Formelfehlers). So findet sich in der Aufstellung als Summe der Ausgaben ein Betrag von EUR 9.534,57, obwohl sich bei tatsächlicher Addition der angeführten Beträge ein Betrag von EUR 11.860,44 ergibt. Zur besseren Übersicht werden die Beträge nachfolgend dargestellt:

2012 – Einnahmen iHv EUR 16.800,00, **Ausgaben** iHv EUR 4.406,60 (AfA), EUR 157,68 (Rauchfangkehrer), EUR 589,52 (Gemeinde), EUR 1.158,00 (Instandhaltung) und EUR 3.222,77 (Kredit)

2013 – Einnahmen iHv EUR 5.800,00, **Ausgaben** iHv EUR 4.406,60 (AfA), EUR 1.936,22 (Heizöl), EUR 94,50 (Rauchfangkehrer), EUR 380,68 (Versicherung), EUR 846,34 (Gemeinde), EUR 173,66 (Strom), EUR 1.801,20 (Instandhaltung), EUR 38,00 (Willhaben) und EUR 2.183,24 (Kredit)

2014 – Einnahmen iHv EUR 0,00, **Ausgaben** iHv EUR 4.406,60 (AfA), EUR 1.909,00 (Heizöl), EUR 109,10 (Rauchfangkehrer), EUR 386,02 (Versicherung), EUR 871,11 (Gemeinde), EUR 249,82 (Strom), EUR 2.245,62 (Instandhaltung), EUR 112,00 (Willhaben) und EUR 2.133,11 (Kredit)

Für das Jahr 2011 wurde der im Einkommensteuerbescheid 2011 enthaltene Werbungskostenüberschuss iHv EUR 4.723,12 angesetzt.

Betreffend die Ertragsfähigkeit der Betätigung ist wie folgt auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

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

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist gemäß der Rechtsprechung des VwGH eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. etwa VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007 mit Hinweis auf Vorjudikatur).

Die verfahrensgegenständliche Betätigung der Beschwerdeführerin iSd § 1 Abs. 1 LVO besteht in der Vermietung eines Einfamilienhauses. Bei einer derartigen Betätigung besteht gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO die Vermutung des Vorliegens der Liebhaberei, die unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 27.04.2011, 2008/13/0162, VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075).

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 VwGH aufgreifbare Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsannahme zu erweisen (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036).

Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten ist bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose durchaus zu beachten, weil es ansonsten gar keines "Beobachtungszeitraumes" bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (wiederum VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036 unter Verweis auf die Vorjudikatur).

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. 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. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten werden, haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192 unter Verweis auf die Vorjudikatur).

Bei Anwendung der obig dargestellten Grundsätze auf die von der Beschwerdeführerin erstellte Prognoserechnung ergibt sich das folgende Bild:

- Der „absehbare Zeitraum“ im Zusammenhang mit der Vermietung von Eigenheimen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO beträgt gemäß § 2 Abs. 4 LVO 20 bis längstens 23 Jahre. Eine diesbezügliche Prognoserechnung hat demnach grundsätzlich eine Frist von mindestens 20 Jahren zu umfassen, sofern nicht von vornherein ein kürzerer Zeitraum geplant ist, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erzielt werden soll. Gemäß dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sollten die Mieteinnahmen für die Rückzahlung des für den Ankauf des Hälfteigentums aufgenommenen Kredites herangezogen werden sollen. Die fragliche Liegenschaft hätte somit mindestens über die Laufzeit des Kredites (d.h. 20 Jahre) vermietet werden sollen. Dies ergibt sich auch aus der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 19.09.2018.

Tatsächlich hat die Prognoserechnung nur Werte betreffend die Jahre 2012 bis 2014 enthalten. Aus „zeitlicher Hinsicht“ ist somit nicht nur die Tatsache zu bemängeln, dass der von der Prognoserechnung umfasste Zeitraum nur 3 Jahre (und nicht 20 Jahre) umfasst, sondern auch, dass das Jahr 2011, obwohl die Betätigung in diesem Jahr begonnen wurde, nicht in der Prognoserechnung abgebildet war.

- Im Rahmen der Prognoserechnung wurden weder zukünftig anfallende Instandhaltungs- und Reparaturkosten noch Mietausfalls- oder Leerstandsrisiken berücksichtigt. Wenn die steuerliche Vertretung diesbezüglich vorbringt, dass der Ansatz dieser Positionen nicht erforderlich gewesen sei, da die Instandhaltungskosten „dem Mieter übertragen“ werden sollten, so ist darauf zu antworten, dass sich in den entsprechenden Mietverträgen die folgende Passage findet:

„Die Mieter verpflichten sich, den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektroleitungen sowie die Heizungs- und sanitären Anlagen zu warten und instand zu halten. Dies insbesondere auch dann, wenn es sich um ernste Schäden des Hauses handelt.“

Dass mit dieser Passage eine umfassende Pflicht zur Instandhaltung oder Reparatur der vermieteten Liegenschaft an den Mieter übertragen worden wäre, ist nicht ersichtlich bzw. wäre dies aus mietrechtlichen Erwägungen auch äußerst kritisch zu sehen. Es bleibt somit beim Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten ihren unverzichtbaren Platz in einer tauglichen Prognoserechnung haben. Dass derartige Kosten in absehbarer Zeit nicht zu erwarten seien, da es sich beim betroffenen Gebäude um einen Neubau oder zumindest einen umfassend sanierten Altbestand handelt, wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht.

Betreffend das ebenfalls nicht berücksichtigte Leerstands- bzw. Mietausfallsrisiko wurde ausgeführt, dass aufgrund der geplanten langfristigen Vermietung der Ansatz dieser Position unterblieben ist. Darauf ist zu antworten, dass gemäß der Rechtsprechung des VwGH der Ansatz eines Mietausfallswagnisses von 3-5% des Jahresrohertrages im Rahmen der Prognoserechnung nicht zu beanstanden ist (VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167; in diesem Sinne auch *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, Liebhabereiverordnung, Rz 517 ff, wonach das Mietausfallswagnis als wertmindernder Faktor in einer realistischen Prognoserechnung zu berücksichtigen ist).

- Schließlich ist – unter Bezugnahme auf die im festgestellten Sachverhalt enthaltene Tabelle betreffend die Abweichungen zwischen der Prognoserechnung und den tatsächlichen Werten – festzuhalten, dass die Prognoserechnung in keiner Weise den tatsächlichen Ergebnissen entspricht. Dass diese Tatsache – trotz der notwendigerweise gebotenen ex-ante Betrachtung im Rahmen der Prognoserechnung – sehr wohl von Bedeutung ist, ergibt sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH.

Dass es sich bei einer Differenz von EUR 45.300,11 (Einnahmenüberschuss iHv EUR 29.359,60 lt. Prognose für die Jahre 2012 bis 2014 verglichen mit dem tatsächlich eingetretenen Werbungskostenüberschuss iHv EUR 15.940,51 für die Jahre 2011 bis 2014) um eine – auch in Anbetracht der Beträge – eklatante Abweichung handelt, steht fest.

Die Prognoserechnung genügt somit weder in

- **zeitlicher** (Nichtberücksichtigung des Jahres 2011, Prognose nur für die Jahre 2012-2014 und nicht für den gesamten „absehbaren Zeitraum“ der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO),
- **inhaltlicher** (Nichtberücksichtigung von künftigen Instandhaltungs- und Reparaturkosten sowie Mietausfallsrisiken) noch
- **betragsmäßiger** (massive Abweichungen zwischen der Prognoserechnung und den tatsächlichen Ergebnissen bereits in den ersten Jahren)

Hinsicht den Anforderungen der LVO. Da es sich bei der Betätigung der Beschwerdeführerin – wie dargestellt – um die Bewirtschaftung eines Eigenheimes und somit eine Betätigung handelt, nach der die LVO die Vermutung der Liebhaberei normiert, wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, den Beweis gemäß § 2 Abs. 4 LVO anzutreten.

Mangels tauglicher Prognoserechnung ist dieser Beweis nach Ansicht des erkennenden Richters nicht gelungen. Die objektive Eignung der Betätigung, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, war demnach zu verneinen.

Die Klärung der Frage, ob die Aufgabe der Vermietungstätigkeit im Zusammenhang mit einer Unwägbarkeit erfolgt ist, kann deshalb unterbleiben, da die Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bereits aufgrund des nicht erbrachten Beweises gemäß § 2 Abs. 4 LVO jedenfalls als Liebhaberei einzustufen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 1 LVO lautet auszugsweise:

(1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), 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. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

[...]

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede

organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs. 4 LVO lautet:

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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).

B. Erwägungen

Gemäß der obig zitierten Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Dies ist nach dem festgestellten Sachverhalt nicht der Fall. Es ist der Beschwerdeführerin nicht gelungen, die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu widerlegen (siehe diesbezüglich die Ausführungen in der Beweiswürdigung), die objektive Eignung der Betätigung, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, war zu verneinen. Es kommt somit weder dem positiven Ergebnis des Jahres 2012 noch den negativen Ergebnissen der Jahre 2013, 2014 und 2016 im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Betätigung steuerliche Bedeutung zu.

Die Beschwerde war somit abzuweisen.

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.

Bei der Frage, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, handelt es sich gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu entscheiden ist. Diese Frage wurde anhand der

obig zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Linz, am 4. Jänner 2024