

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3.1.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

Die Beschwerdeführerin (Bf) erklärte neben Pensionseinkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Bf erwarb im Jahr 2009 eine Wohnung in der ***1***. Aus der Vermietung dieser Wohnung erzielte sie in den Jahren 2009 bis 2013 ausschließlich Werbungskostenüberschüsse. Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

Ab dem Frühjahr 2013 erfolgte eine Eigennutzung dieser Wohnung durch die Bf. Nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO beurteilte das Finanzamt diese Vermietung in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2013 vom 6.12.2016 als Liebhaberei, die Werbungskostenüberschüsse wurden nicht mehr anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wohnung ursprünglich aus privaten Gründen als zukünftiger Hauptwohnsitz gekauft worden sei, da der Sohn der Bf bereits erkrankt und das ursprünglich privat genutzte Haus zu groß gewesen sei. Nach dem Tod des Sohnes sei die Bf dann in die Wohnung übersiedelt. Davor sei immer wieder kurzfristig an Leiharbeiterfirmen vermietet worden. Der Gesamtverlust aus der Vermietung betrage 28.300,90 Euro. Ab Frühling 2015 werde die Wohnung wieder kurzfristig vermietet und die Bf sei in die ***3*** übersiedelt. Liege ein abgeschlossener Zeitraum vor, in dem ein Gesamtverlust erwirtschaftet worden sei, habe der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Betätigung zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtgewinns ausgerichtet gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. Die Bf habe die Wohnung nach eigener Aussage von vornherein für die private Nutzung als Hauptwohnsitz erworben. Davor sei sie ab Erwerb immer nur kurzfristig an Leiharbeiterfirmen vermietet worden. Diese Umstände seien ein Indiz dafür, dass die Vermietung von vornherein lediglich für einen begrenzten Zeitraum beabsichtigt gewesen sei. Da auch keine Unwägbarkeiten vorlägen und die Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses durch private Nutzung beendet worden sei, liege Liebhaberei vor.

Mit gleichem Datum wurden die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf mit Schriftsatz vom 3.1.2017 fristgerecht Beschwerde. Begründend führte sie aus, dass die Wohnung ***1*** am 30.11.2009 zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen angeschafft worden sei. Als ihr Sohn im Jahr 2010 verstorben sei, habe sie sich mit dem Verkauf ihres Anwesens beschäftigt. Aufgrund eines sehr günstigen Angebots im April 2013 habe sie sich zur Veräußerung entschlossen. Sie habe daher kurzfristig in die ***1*** einziehen müssen, da keine andere Wohnung zur Verfügung stand.

Sie habe nicht damit rechnen können, dass sich der Verkauf mit diesem Preis innerhalb von drei Jahren realisiere. Der Kauf der Wohnung sei auf Überschuss und nicht auf Verlusterzielung ausgelegt gewesen. Aus den vorliegenden Überschussrechnungen 2010 bis 2013 sei ersichtlich, dass die Verluste nicht durch geringe Einnahmen, sondern durch die für einen höheren Mietpreis notwendigen Reparaturen entstanden seien.

Liebhaberei könne nur angenommen werden, wenn von vornherein keine Absicht auf einen Überschuss bestehe. Ihr sei unverständlich, dass bei einem rechnerischen Verlust (aufgrund abzugsfähiger Reparaturen) Liebhaberei angenommen werde und bei einem Überschuss – bei gleichen Voraussetzungen – dieser zu versteuern sei.

Betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung richtig mit 3.789 Euro (statt 5.184,55 Euro) anzusetzen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 16.7.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Betreffend die Einkommensteuer wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass die Vermietung der Wohnung ***1*** dadurch beendet worden sei, dass die Bf selbst in die Wohnung eingezogen sei und ab diesem Zeitpunkt (April 2013) ihren Wohnsitz dort begründet habe. Bis zum Zeitpunkt der Eigennutzung sei die Wohnung vermietet gewesen und ein Gesamtüberschuss der Ausgaben über die Einnahmen erwirtschaftet worden. Die Eigennutzung einer zuvor vermieteten Wohnung stelle keine Unwägbarkeit dar. Die Vermietung könnte daher nur dann als Einkunftsquelle qualifiziert werden, wenn der Bf der Nachweis gelänge, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. In der Befragung vom 11.5.2016 habe die Bf zu Protokoll gegeben, sie hätte die Wohnung ursprünglich deshalb gekauft, da ihr Sohn schwer erkrankt wäre und ihr bewusst gewesen wäre, dass ihr damaliger Wohnsitz für sie alleine zu groß sein würde. Nach ihren eigenen Angaben, wollte sie zu gegebener Zeit alleine in die zentrale Lage in die ***1*** ziehen. Diese Aussage habe die Bf mit ihrer Unterschrift unter die Niederschrift über die Befragung bestätigt. Die Bf bringe zwar vor, sie habe nach dem Verkauf ihres ursprünglichen Wohnsitzes gar keine andere Möglichkeit gehabt, als den Wohnsitz in die ***1*** zu verlegen. Allerdings werde auch dargelegt, dass sie bereits nach dem Ableben des Sohnes im Jahr 2010 den Verkauf des ursprünglichen Wohnsitzes in Angriff genommen habe, der dann im Jahr 2013 erfolgt sei. Diese Umstände würden nichts an der Tatsache der von vornherein geplanten Eigennutzung ändern. Die Übersiedlung stelle jedenfalls keine Unwägbarkeit dar, auch wenn sie natürlich zeitlich mit der Veräußerung der Liegenschaft zusammenfalle, die vorher als Wohnsitz gedient habe. Es liege daher Liebhaberei vor.

Mit Schriftsatz vom 7.8.2018 stellte die Bf den Antrag, die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Die Wohnung in der ***1*** sei ausschließlich zur Erzielung von zusätzlichen Einnahmen zu ihrem Lebensunterhalt (Pension) angeschafft worden. Durch den unerwartet schnellen Verkauf ihres früheren Wohnsitzes habe sie in die Wohnung einziehen müssen.

Mit Vorlagebericht vom 18.9.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erwarb im Jahr 2009 eine Wohnung in der ***1***.

Diese Wohnung wurde in den Jahren 2010 bis 2013 jeweils kurzfristig, vor allem an Leiharbeitsfirmen, vermietet. Im Zeitraum 2009 bis 2013 wurden aus dieser Vermietungstätigkeit ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt, insgesamt rund 26.900 Euro. Die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung wurde vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen.

Die Vermietung dieser Wohnung wurde im Frühjahr 2013 durch Eigennutzung beendet. Nach dem Verkauf ihres Hauses in der ***2*** zog die Bf im April 2013 in die Wohnung in die ***1***, in der sie von 22.4.2013 bis 23.6.2015 und bis zum Verkauf der Wohnung von 30.10.2019 bis 4.1.2022 mit Hauptwohnsitz gemeldet war. Dazwischen bewohnte die Bf ihre im Jahr 2013 für Vermietungszwecke erworbene und im Jahr 2019 wieder verkaufte Wohnung in der ***3***, nachdem die angestrebte dauerhafte Vermietung dieser Wohnung nicht möglich war.

Die Bf hat nicht den Beweis dafür erbracht, dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Vermietung der Wohnung in der ***1*** zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses ausgerichtet gewesen ist und sich die Beendigung erst nachträglich ergeben hat.

In der Beilage E 1b zur Einkommensteuererklärung für 2010 fasste die Bf die Ergebnisse der Vermietungen in der ***1*** und in der ***2*** zusammen und erklärte einen Werbungskostenüberschuss von gerundet 9.032 Euro. Nach den vorgelegten Überschussrechnungen setzten sich diese Einkünfte aus einem Werbungskostenüberschuss von 12.819,94 Euro aus der Vermietung in der ***1*** und einem Einnahmenüberschuss von 3.789,61 Euro aus der Vermietung in der ***2*** zusammen. Die in der Überschussrechnung ***2*** ausgewiesenen Einnahmen und Werbungskosten wurden vom Finanzamt anerkannt, lediglich ein Rechenfehler führte dazu, dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 die Einkünfte aus der Vermietung in der ***2*** mit 5.452,82 Euro ausgewiesen wurden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteilen, der Einsichtnahme in das Abgabeninformationssystem (AIX) der Finanzverwaltung und einer Abfrage im Zentralen Melderegister.

Dass die Bf nicht den Beweis erbracht hat, dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Vermietung der Wohnung in der ***1*** zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses ausgerichtet gewesen ist und sich die Beendigung erst nachträglich ergeben hat, ergibt sich aus Folgendem:

Die im Jahr 1949 geborene Bf hat bei ihrer Befragung am 11.5.2016 gegenüber dem Finanzamt ausgeführt, dass die Wohnung in der ***1*** ursprünglich gekauft worden sei, da ihr Sohn

schon krank und ihr klar gewesen sei, dass das Haus in der ***2*** für sie zu groß werde und sie daher in die zentrale Lage in der ***1*** ziehen wollte (Niederschrift vom 11.5.2016). Mit diesen Beweggründen für den Kauf der Wohnung im Jahr 2009 räumt die Bf selbst ein, dass der ursprüngliche Plan der Bf nicht darauf gerichtet war, die Wohnung für einen unbegrenzten Zeitraum zu vermieten. Dafür spricht auch der Umstand, dass die Wohnung vor der Eigennutzung immer wieder kurzfristig, zB an Leiharbeiterfirmen, vermietet worden ist (Niederschrift vom 11.5.2016), wodurch der Bf im Hinblick auf die beabsichtigte Eigennutzung die jederzeitige Dispositionsmöglichkeit über die Wohnung erhalten geblieben ist. Dass die Bf nach dem Tod ihres Sohnes schon im Jahr 2010 den Verkauf des Wohnhauses – auch aufgrund anstehender hoher Investitionen - in Angriff genommen hat, kann ebenso als Indiz dafür gewertet werden, dass der ursprüngliche Plan der Bf nicht darauf gerichtet gewesen ist, die im Jahr 2009 erworbene Wohnung auf einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erreichen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten. Auch aus dem Vorbringen der Bf, dass der Hausverkauf für sie überraschend schnell, innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren, realisiert werden konnte und sie in die gegenständliche Wohnung ziehen musste, kann nicht auf einen solchen Plan geschlossen werden, da es nicht ungewöhnlich oder überraschend ist, dass ein - selbst sehr guter - Verkauf eines Hauses in diesem oder sogar in einem kürzeren Zeitraum abgeschlossen wird und auch grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass eine möglichst kurze Verkaufsdauer angestrebt wird.

Die spätere Behauptung im Beschwerdeverfahren, die Wohnung sei ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen für den Lebensunterhalt angeschafft worden und auf einen Überschuss ausgelegt gewesen, steht zu den niederschriftlich festgehaltenen Angaben der Bf vom 11.5.2016 im Widerspruch und ist auch im Hinblick auf den schon kurz nach dem Erwerb der Wohnung in Angriff genommenen Verkauf des von ihr bewohnten Hauses nicht glaubhaft. Es entspricht zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass frühere Ausführungen vor Behörden der Wahrheit näher kommen als spätere. Die zunächst vorhandene rechtliche Unbefangenheit kann nach der allgemeinen Lebenserfahrung als eine gewisse Gewähr für die Übereinstimmung der früheren Aussage mit den tatsächlichen Verhältnissen angesehen werden (vgl. VwGH 21.12.1992, 89/16/0147; VwGH 6.4.1995, 93/15/0077; VwGH 25.1.2000, 94/14/0034; VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher anhand der Ausführungen der Bf vom 11.5.2016 und der vorliegenden Indizien in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zum Ergebnis, dass die Bf nicht den Nachweis erbracht hat, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses ausgerichtet gewesen ist und sich die Beendigung erst nachträglich ergeben hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1 Einkommensteuer

3.1.1.1 Liebhaberei

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

Nach § 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 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.

Dieser Zeitraum kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet er hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Die objektive Eignung der Vermietung der gegenständlichen Wohnung zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraums ist nicht strittig.

Die Bf hat die Vermietung vorzeitig (vor Erzielung eines Gesamtüberschusses) beendet und die Wohnung selbst bezogen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. zB VwGH 27.4.2000, 99/15/0012, VwGH 3.7.2003,

99/15/0017, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199, VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0036; VwGH 14.12.2023, Ra 2023/13/0051).

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 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 (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0029).

Aufgrund der Tatsache, dass die Bf die Vermietung vorzeitig (vor Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses) beendet hat, hat die Bf den Nachweis dafür zu erbringen, dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses abgestellt hat und sich die Beendigung erst nachträglich ergeben hat.

Das Bundesfinanzgericht hat – wie oben dargelegt – die Feststellung getroffen, dass die Bf nicht den Beweis dafür erbracht hat, dass die ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Vermietung der Wohnung in der ***1*** zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses ausgerichtet gewesen ist und sich die Beendigung erst nachträglich ergeben hat.

Somit ist hinsichtlich der Vermietung der gegenständlichen Wohnung von Liebhaberei auszugehen. Das Finanzamt hat die in den Beschwerdejahre geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse daher zu Recht nicht anerkannt.

3.1.1.2 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2010

In der Beilage E 1b zur Einkommensteuererklärung für 2010 fasste die Bf die Ergebnisse der Vermietungen in der ***1*** und in der ***2*** zusammen und erklärte einen Werbungskostenüberschuss von gerundet 9.032 Euro. Dieser Betrag setzt sich nach den vorgelegten Überschussrechnungen aus einem Werbungskostenüberschuss von 12.819, 94 Euro aus der Vermietung der Wohnung in der ***1*** und einem Einnahmenüberschuss aus der Vermietung des Hauses in der ***2*** von 3.789,61 Euro zusammen.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 wurden aufgrund eines Berechnungsfehlers des Finanzamtes die Einkünfte aus der Vermietung ***2*** fälschlicherweise mit 5.184,65 Euro berücksichtigt. Diese sind daher auf 3.789,61 Euro zu korrigieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2 Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; vgl. auch Ritz, BAO⁷, § 205 Tz 32 ff).

Die Beschwerde war daher als unbegründet 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen und zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab, insbesondere dazu, ob die ursprüngliche Planung der Bf auf eine die Aufrechterhaltung der Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war. Die Revision ist daher nicht zulässig.

