

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Stanislav Nekrasov in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Interexpert Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs- gesellschaft m.b.H. & Co OG, Gierstergasse 6, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 5. März 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom jeweils 30. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahr 1999 bis 2005 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen

- i. den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 30. Jänner 2008,
- ii. den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 30. Jänner 2008,
- iii. den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 30. Jänner 2008,
- iv. den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 30. Jänner 2008,
- v. den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 30. Jänner 2008,
- vi. den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 30. Jänner 2008,
- vii. den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 30. Jänner 2008,

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

Bisheriger Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Partei ist eine natürliche Person. Im streitgegenständlichen Zeitraum ging Sie einer Vermietungstätigkeit nach.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2005 erklärte sie aus dieser Vermietungstätigkeit jeweils einen Ausgabenüberschuss.

Am 27. September 2007 erging ein Ersuchen um Ergänzung an die beschwerdeführende Partei. Darin verwies das Finanzamt auf die Liebhabereiverordnung und ersuchte um Vorlage einer Prognoserechnung im Zusammenhang mit den erklärten Ausgabenüberschüssen aus der Vermietungstätigkeit beider Wohnungen. In Ermangelung einer Antwort, wurde am 27. November 2007 eine Erinnerung versendet. Eine Prognoserechnung wurde damals nicht vorgelegt.

Mit Bescheiden jeweils vom 30. Jänner 2008 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 endgültig festgesetzt. Abweichend von den zuvor erlassenen vorläufigen Einkommensteuerbescheiden erkannte das Finanzamt die Vermietungstätigkeit nicht mehr als steuerlich relevante Einkunftsquelle an. Infolgedessen wurden die in den Jahren 1999 bis 2005 geltend gemachten Ausgabenüberschüsse nachversteuert.

Die Bescheidbegründung erging gesondert und wurde der beschwerdeführenden Partei postalisch übermittelt.

Mit Berufung vom 3. März 2008 erhob die beschwerdeführende Partei Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2005. Gleichzeitig ersuchte sie um Fristerstreckung für die Vorlage von Nachweisen, die das Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle belegen sollten.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 10. März 2008 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, den Nachweis für das Vorliegen einer Einkunftsquelle in Form einer Prognoserechnung bis 31. März 2008 vorzulegen. Nachdem auch dieser Aufforderung nicht entsprochen worden war, erging am 3. Juli 2009 eine Erinnerung mit einer Nachfrist bis zum 10. August 2009.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. November 2010 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2008 wurde die beschwerdeführende Partei neuerlich um Vorlage von Unterlagen, insbesondere der Mietverträge und einer Prognoserechnung, ersucht. Darüber

hinaus wurde sie aufgefordert, die Gründe für die Beendigung der Vermietungstätigkeit in Italien darzulegen.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 legte die beschwerdeführende Partei nur offen, dass die Liegenschaft in Italien Ende April 2008 verkauft worden sei und im Jahr 2008 keine Vermietung mehr stattgefunden habe.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juni 2011 wurde die Berufung abgewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 18. Juli 2011 beantragte die beschwerdeführende Partei die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz. Gleichzeitig ersuchte die beschwerdeführende Partei unter Aufrechterhaltung ihres Begehrens um Fristerstreckung für die Begründung des Vorlageantrages bis zum 16. August 2011.

Mit Schreiben vom 16. August 2011 beantragte die beschwerdeführende Partei eine weitere Fristerstreckung bis zum 16. September 2011.

Mit Schreiben vom 16. September 2011 beantragte sie eine weitere Fristverlängerung bis zum 17. Oktober 2011.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2011 übermittelte die beschwerdeführende Partei eine Erklärung an das Finanzamt. Darin führte sie im Wesentlichen aus, dass

- die Immobilie in Venedig vermietet erworben worden sei;
- es schon zum Zeitpunkt des Erwerbs absehbar gewesen sei, dass ein Rechtsstreit über die Eigentumsverhältnisse mit dem übernommenen Mieter über einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren drohte;
- der übernommene Mietvertrag einen sehr geringen Mietzins vorsehbar und aufgrund des Rechtsstreites eine höhere Miete nicht erzielbar gewesen sei;
- sofern die beschwerdeführende Partei den Mieter aussuchen hätte können, sie die Wohnung bis zum Ende der Spekulationsfrist an keine fixen Mieter, sondern wochenweise an Touristen vermietet hätte;
- aufgrund des sehr geringen Kaufpreises selbst im Falle einer langjährigen Prozessführung der Erwerb der Immobilie „[...] *ein Geschäft* [...] *werden müsste*“;
- nach knapp neun Jahren nach Verfahrensbeginn aufgrund des drohenden Prozessverlustes der Mieter die Initiative ergriff, einen Vergleich abzuschließen, welcher in 2008 zum Verkauf der Wohnung für einen Kaufpreis von EUR 350.000 geführt habe.

Die beschwerdeführende Partei bestätigte auf Vorhalt, dass die Ausführungen im Schreiben vom 10. Oktober 2011 die Begründung zum Vorlageantrag darstellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Zusammensetzung der Vermietungstätigkeit und der verfahrensgegenständlichen negativen Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2005

Die beschwerdeführende Partei ging im streitgegenständlichen Zeitraum zwischen 1999 und 2005 einer Vermietungstätigkeit nach.

Im Jahr 1999 hat die beschwerdeführende Partei eine Wohnung in Venedig mit der Anschrift ***Anschrift Wohnung***, erworben (in Folge „Wohnung SALUTE“). Nach der Anschaffung der Wohnung wurde die Vermietung der Wohnung mit dem bestehenden Mieter fortgesetzt, der die Wohnung seit vielen Jahren als Atelier nutzte. In sämtlichen verfahrensgegenständlichen Jahren erklärte sie in ihren Einkommensteuererklärungen Ausgabenüberschüsse aus der Vermietung der Wohnung SALUTE.

Mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid vom 3. August 1999 wurden negative Einkünfte der Vermietungstätigkeit in Höhe von ATS 41.034,17 (EUR 2.982,04) vorläufig festgesetzt.

Für das Jahr 2000 wurden im vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 02. Mai 2002 negative Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in Höhe von ATS 57.887 (EUR 4.206,79) festgesetzt.

Im Jahr 2001 wurden negative Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung SALUTE in Höhe von EUR 562,34 ermittelt. Daneben wurde erstmals der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2001 ein Ausgabenüberschuss aus der Vermietungsgemeinschaft „Angelo“ ***Name*** betreffend eine andere Wohnung (in Folge „Wohnung ANGELO“) zugerechnet. Die Wohnung ANGELO ist eine in Italien belegene Wohnung, aus welcher der beschwerdeführenden Partei Einkünfte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Höhe von 5% zugerechnet wurden. Entsprechend der Beteiligung von 5 % entfielen auf die beschwerdeführende Partei negative Einkünfte in Höhe von EUR 1.191,89. Insgesamt wurden für das Jahr 2001 mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid vom 20. Mai 2003 negative Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in Höhe von ATS 24.139,00 (EUR 1.754,23) vorläufig festgesetzt.

Für das Jahr 2002 wurde der beschwerdeführenden Partei ein Ausgabenüberschuss aus der Vermietung der Wohnung ANGELO in Höhe von EUR 137,86 zugerechnet. Aus der Vermietung der Wohnung SALUTE ist ein Ausgabenüberschuss in Höhe von EUR 3.565,38 errechnet worden. Insgesamt wurden mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid vom 06. Juni 2005 für das Jahr 2002 negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von EUR 3.703,24 vorläufig festgesetzt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 06.06.2005 wurden für das Jahr 2003 negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von EUR 2.225,35 vorläufig festgesetzt. Davon entfiel auf die Vermietung der Wohnung SALUTE EUR 2.118,75. Ein Ausgabenüberschuss in Höhe von EUR 106,60 wurde der beschwerdeführenden Partei aus der Vermietung der Wohnung ANGELO zugerechnet.

Für das Jahr 2004 wurden im Einkommensteuerbescheid vom 21. Juli 2006 negative Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in Höhe von EUR 7.764,59 vorläufig festgesetzt.

Für das Jahr 2005 wurde im Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2007 ein Ausgabenüberschuss aus der Vermietungstätigkeit in Höhe von EUR 8.184,96 vorläufig festgesetzt.

Aberkennung der Vermietungstätigkeit die Eigenschaft einer steuerlich anerkannten Einkunftsquelle

In den einzelnen Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 1999 bis 2005 von jeweils 30. Jänner 2008 wurde der Vermietungstätigkeit die Eigenschaft einer steuerlich anerkannten Einkunftsquelle aberkannt. Dies führte dazu, dass die in den vorläufigen Einkommensteuerbescheiden berücksichtigten negativen Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren steuerlich aberkannt wurden.

Beschaffenheit Wohnung SALUTE

Die in Italien belegene Wohnung SALUTE war nach ihrer Beschaffenheit für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung sowie zu Wohnzwecken geeignet.

Beschaffenheit Wohnung ANGELO

Die in Italien belegene Wohnung ANGELO war nach ihrer Beschaffenheit für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung sowie zu Wohnzwecken geeignet.

Nachweis über die Absicht der Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Vermietungstätigkeit

Die beschwerdeführende Partei wurde von der belangten Behörde wiederholt aufgefordert, eine Prognoserechnung zur gesamten Vermietungstätigkeit vorzulegen. Eine solche Prognoserechnung wurde zu keinem Zeitpunkt vorgelegt.

Auch auf andere Weise hat die beschwerdeführende Partei keinen Nachweis erbracht, dass die reine Vermietungstätigkeit ohne Berücksichtigung etwaiger Veräußerungsgewinne von Beginn

an objektiv geeignet war, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Die beschwerdeführende Partei ging bereits zum Erwerbszeitpunkt der Wohnung SALUTE davon aus, dass der Erwerb einen Rechtsstreit auslösen wird, welcher bis zu zehn Jahre dauern wird, und sie während dieses Rechtsstreites und somit während des prognostizierten Zeitraumes von bis zu zehn Jahren ab Erwerbszeitpunkt lediglich geringe oder gar keine Mieteinnahmen erzielen wird.

Das Risiko, niedrige oder gar keine Mieteinnahmen aus der Vermietung der Wohnung SALUTE zu generieren, nahm die beschwerdeführende Partei in Kauf, weil sie aufgrund des niedrigen Anschaffungspreises davon ausging, dass ein späterer Veräußerungsüberschuss den drohenden Mietausfall jedenfalls übersteigen wird.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass die beschwerdeführende Partei mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der reinen Vermietung und somit ohne Berücksichtigung der Einnahmen aus der Veräußerung der Wohnung SALUTE gerechnet hat.

Die beschwerdeführende Partei beabsichtigte im Idealfall, die Immobilie bis zum Ablauf der damaligen Spekulationsfrist zu vermieten und anschließend zu veräußern. Die italienische Spekulationsfrist für Immobilienverkäufe im Privatvermögen betrug im Jahr 1999 fünf Jahre; die österreichische Spekulationsfrist zehn Jahre.

Dass zum Erwerbszeitpunkt konkrete Pläne für den Verkauf der Wohnung SALUTE gegeben hat, konnte nicht festgestellt werden.

Auch hinsichtlich der Vermietungstätigkeit aus der Wohnung ANGELO, hat die beschwerdeführende Partei keinen Nachweis erbracht, dass die Vermietungstätigkeit von Beginn an geeignet war, innerhalb eines (absehbaren) Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Eine Prognoserechnung hinsichtlich der Beteiligung an der Vermietung der Wohnung ANGELO wurde nicht vorgelegt.

Auf der Ebene des Miteigentümers, Herrn Dr. ***Miteigentümer***, Steuernummer: ***Steuernummer Miteigentümer***, wurden die ihm zugerechneten Ausgabenüberschüsse aus der Vermietungsgemeinschaft anerkannt.

Veräußerung der Wohnung SALTUE

Nach mehrjähriger Prozessführung wurde zwischen der beschwerdeführenden Partei und ihrem Mieter ein Vergleich geschlossen, auf Basis dessen die Wohnung SALUTE im Jahr 2008 gegen Zahlung von EUR 350.000,-- veräußert wurde.

Die beschwerdeführende Partei veräußerte die Wohnung an den Mieter, nachdem er ihr angeboten hatte, diese zu einem die Anschaffungskosten deutlich übersteigenden Kaufpreis zu erwerben, sofern sie der Beendigung des Rechtsstreits im Wege eines Vergleichs zustimmt. Durch den Abschluss des Vergleichs wurde ein deutlich früherer Verkauf der Wohnung ermöglicht als im Falle der Fortführung des Rechtsstreits.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und insbesondere aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei in dem Schreiben vom 10. Oktober 2011.

Dass die beschwerdeführende Partei für die Vermietung der Wohnung SALUTE keine Prognoserechnung erstellt hat und auch keine andere geeignete Planungsrechnung, um nachzuweisen, dass diese reine Vermietungstätigkeit (ohne Berücksichtigung der Veräußerungsgewinne) in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erzielen wird, ergibt sich aus dem Schreiben vom 10. Oktober 2011. Die beschwerdeführende Partei erklärte darin, dass es zum Erwerbszeitpunkt nicht prognostizierbar war, welche Einnahmen aus der reinen Vermietung der Wohnung SALUTE zu erzielen sein werden. Dass kein entsprechender Nachweis (Prognoserechnung oder eine vergleichbare Planungsrechnung) vorgelegt wurde, ergibt sich aus der Aktenlage.

Dem Schreiben vom 10. Oktober 2011 konnte entnommen werden, dass die beschwerdeführende Partei zum Erwerbszeitpunkt mit einem zehn Jahre anhaltenden Rechtsstreit mit dem Mieter gerechnet hat. „[...] *Es war sonnenklar, dass man mit dem Mieter bzw. seiner Familie würde prozessieren müssen, aber der Kaufpreis war bereits so günstig, dass selbst bei tatsächlich zehnjähriger Verzögerung ein Geschäft daraus werden musste [...]*“. Weiters erklärte die beschwerdeführende Partei, dass der Mietvertrag mit dem Mieter „*ural*“ war und, dass der „*Mietzins minimal*“ war.

Aus diesen Erklärungen konnte abgeleitet werden, dass die beschwerdeführende Partei jedenfalls nicht mit einem Einnahmenüberschuss aus der reinen Vermietungstätigkeit der Wohnung SALUTE während des anhängigen Rechtsstreites gerechnet hat. Dass die beschwerdeführende Partei generell mit einem Einnahmenüberschuss aus der reinen Vermietungstätigkeit der Wohnung SALUTE gerechnet hat konnte dem Parteivorbringen ebenfalls nicht entnommen werden.

Aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei war zu folgern, dass die beschwerdeführende Partei während des Rechtsstreites und somit in einem prognostizierten Zeitraum von zehn Jahren ab Erwerbszeitpunkt nur mit einem Gesamtüberschuss bzw. einem „Gewinn“ aus der Veräußerung der Wohnung SALUTE gerechnet hat.

Folgende Erklärungen der beschwerdeführenden Partei indizieren, dass sie einen Verkauf ab dem fünften Jahr (Ende der Spekulationsfrist) nach Erwerbszeitpunkt angedacht hat:

- „[...] mit uns einen Vergleich zu schließen, sprich: uns Geld zu geben, damit wir den Prozeß nicht zu Ende führen und er in der Immobilie bleiben kann. Das war auch für uns eine exzellente Lösung, die nicht nur das (wenn auch kleine) juristische Restrisiko ausschloß/sondern vor allem zu einem weitaus schnelleren Abschluß des Geschäfts führte [...]“;
- „Hätten wir es uns aussuchen können, dann hätte eine interessante Möglichkeit zB darin bestanden, die Wohnung bis zum Ende der Spekulationsfrist zu vermieten (allerdings nicht an einen fixen Mieter, sondern wochenweise an Touristen, was potentiell höhere Einnahmen bringt) und danach zu verkaufen.“

Dass zum Erwerbszeitpunkt konkrete Pläne für den Verkauf der Wohnung SALUTE gegeben hat, konnte dem Parteivorbringen nicht entnommen werden.

Dass die Wohnung SALUTE nach ihrer Beschaffenheit für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung sowie zu Wohnzwecken geeignet war, ergibt sich aus der Erklärung der beschwerdeführenden Partei, „[...] eine interessante Möglichkeit z.B. darin bestand, die Wohnung bis zum Ende der Spekulationsfrist zu vermieten (allerdings nicht an einen fixen Mieter, sondern wochenweise an Touristen, was potenziell höhere Einnahmen bringt) und danach zu verkaufen“. Es war davon auszugehen, dass eine Kurzzeitvermietung an die Touristen nur dann lukrativ gewesen wäre, wenn die Wohnung SALUTE für eine Nutzung zu Wohnzwecken geeignet war.

Dass die Wohnung ANGELO die gleiche Beschaffenheit einer Wohnung gehabt hat, konnte aus den aktenkundigen steuerlichen Unterlagen abgeleitet werden, welche von derselben steuerlichen Vertretung wie für die Wohnung SALUTE erstellt wurden, wobei beide Vermietungsobjekte darin gleich eingestuft wurden.

Dass die Wohnung SALUTE im Jahr 2008 für EUR 350.000 verkauft wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei.

Die Zusammensetzung der Ausgabenüberschüsse ergeben sich aus dem Akt sowie aus den durchgeführten Erhebungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtsgrundlagen

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, LVO), in der Fassung BGBl. II Nr. 15/1999, lautet auszugsweise:

"Abschnitt I

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (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

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2.

...

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

§ 2.

[...]

(2)

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3)

Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall 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).

(4)

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).

[...]

§ 4.

(1)

Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2)

Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3)

Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4)

Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.“

Vorliegen einer Einkunftsquelle

Im § 1 Abs. 2 bestimmt die LVO, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (sogenannte „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO).

Für die Einordnung einer Vermietungstätigkeit unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist nicht auf die tatsächliche Nutzung durch den Mieter abzustellen, sondern auf die objektive Beschaffenheit des Mietobjekts. Eine Eigentumswohnung fällt potenziell unter den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO.

Abs 2 des § 1 LVO ordnen an, dass Gegenstand der Liebhabereiprüfung jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit ist. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist für jede einzelne Einkunftsquelle zu beurteilen, ob eine solche oder ob Liebhaberei vorliegt (siehe VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Folglich war in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung SALUTE und in Zusammenhang mit den zugerechneten Einkünften aus der Vermietung der Wohnung ANGELO, die im Miteigentum der beschwerdeführenden Partei stand, die Annahme der Liebhaberei gesondert zu prüfen.

Im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO

Da die Wohnung SALUTE als auch die Wohnung ANGELO jeweils eine Eigentumswohnung darstellen und sich für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignen, fallen beide Vermietungstätigkeiten unter den Anwendungsfall des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO.

Erfordernis einer Prognoserechnung

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist die objektive Eignung der Betätigung, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand einer geeigneten Prognoserechnung nachzuweisen.

Als ein absehbarer Zeitraum nennt die LVO einen Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Fehlen geeigneter Unterlagen zur Entkräftung der Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung

Die Frage, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. z.B. VwGH 27. April 2011, 2008/13/0162). Gegenstand der Prognose sind nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar sind.

Bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose hatte die belangte Behörde auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024). 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 (siehe auch VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

Im Beschwerdefall kam die belangte Behörde zu dem Ergebnis, dass das Streben der beschwerdeführenden Partei nach einem Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes aus der gesamten entfalteten Vermietungstätigkeit nicht erkennbar ist.

Um dieses Ergebnis zu widerlegen hat die beschwerdeführende Partei trotz mehrmaliger Aufforderung keine Prognoserechnung vorgelegt. Eine Prognoserechnung wurde auch nicht mit dem Vorlageantrag im Rahmen der nachgereichten Begründung vorgelegt. Die beschwerdeführende Partei hat generell keine Unterlagen vorgelegt, die nachweisen könnten, dass in einem absehbaren Zeitraum mit einem Gesamtüberschuss aus

- der reinen Vermietungstätigkeit und somit ohne Berücksichtigung des Veräußerungsüberschusses aus der Wohnung SALUTE

oder

- aus der reinen Vermietungstätigkeit der Wohnung ANGELO

zu rechnen war.

Beweislast

Die Nachweispflicht, dass bei einer Betätigung die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, obliegt dem Steuerpflichtigen. Dieser hat die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (Vgl. z.B. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 27. April 2011, 2008/13/0162).

Wohnung SALUTE

Eine Prognoserechnung oder anderweitige Planungsrechnung ist für die Vermietungstätigkeit aus der Wohnung SALUTE nie vorgelegt worden. Die Vorbringen der beschwerdeführenden Partei waren nicht geeignet, die Eignung, einen positiven Gesamtüberschuss aus der reinen Vermietungstätigkeit der Wohnung „SALUTE“ in einem absehbaren Zeitraum nachzuweisen.

Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus der Veräußerung einer Immobilie

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0009, vgl. auch *Aumayr-Schlaffer/Hammerl/Weigand/Winkler* (Hrsg), LVO § 3 Rz 24) ist die Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen in der Prognoserechnung denkbar, wenn bereits eindeutige Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt worden sind (vgl. VwGH 28. April 2009,

2006/13/0140). Ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn kann nicht bei der Liebhabereibetrachtung berücksichtigt werden.

Aus der Erklärung der beschwerdeführenden Partei konnte zwar entnommen werden, dass eine Veräußerung der Immobilie angedacht war. Es bestanden jedoch keine konkreten Pläne, an wen und wann die Wohnung in Italien zu verkaufen gewesen wäre. Ein zu erzielender Kaufpreis stand ebenfalls nicht fest.

Daraus folgt, dass selbst in der Alternativfallkonstellation, in welcher die beschwerdeführende Partei eine Prognoserechnung erstellt und vorgelegt hätte, die potenziellen Einnahmen aus der Veräußerung der Immobilie zu einem darin prognostizierten aber nicht feststehenden Zeitpunkt in der Zukunft nicht zur Neutralisierung der Verluste aus der Vermietungstätigkeit herangezogen hätten werden können.

Folglich kann das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass weil „[...] *der Kaufpreis [...] bereits so günstig* [war], *dass selbst bei tatsächlicher zehnjähriger Verzögerung ein Geschäft daraus werden musste* [...]“, ihr nicht zum Erfolg verhelfen und keine Eignung für die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Vermietungstätigkeit belegen.

Anderweitige Angaben, aus denen ein Gesamtüberschuss aus der Vermietungstätigkeit ableitbar gewesen wäre, lassen sich aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei nicht entnehmen.

Dass die Veräußerung der Wohnung SALUTE die rechtliche Unsicherheit des Rechtsstreites zu Gunsten der beschwerdeführenden Partei beendet hat, ändert nichts an der bereits zum Erwerbszeitpunkt herrschenden Risikosituation hinsichtlich der erzielbaren Miete. Die beschwerdeführende Partei ging bereits zum Erwerbszeitpunkt und somit vor Beginn der Vermietung davon aus, dass Sie aus der reinen Vermietung während des aufrechten Rechtsstreites nur sehr geringe Mietentgelte erzielen wird. Eine Veräußerung der Wohnung war von Anfang an ab einer Behaltdauer von 5 Jahren angedacht, und zwar unabhängig davon, ob bis zum Verkauf ein Gesamtüberschuss aus der reinen Vermietungstätigkeit erreicht wird oder nicht. Die Veräußerung und somit die Beendigung der Vermietungstätigkeit erfolgte somit unabhängig von der Vermietungssituation und geschah aus reinen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen. Der Verkauf der Wohnung erfolgte auch nicht aufgrund einer Erkennbarkeit der Aussichtlosigkeit des Erfolges der Vermietung, zumal die beschwerdeführende Partei nicht nachweisen konnte, dass sie mit einem Erfolg aus der reinen Vermietung insbesondere aufgrund des bereits zu diesem Zeitpunkt feststehenden Risiko der nicht lukrativen Vermietung gerechnet hat. Folglich steht der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei während des anhängigen Rechtsstreites nur sehr geringe bis gar keine Miete erzielen konnte, der Annahme einer Liebhaberei nicht entgegen.

Wohnung ANGELO

Auch hinsichtlich der Wohnung „ANGELO“ ist keine Prognoserechnung oder sonstige Unterlagen vorgelegt worden, welche die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum belegen würden, obwohl die belangte Behörde mehrfach um eine entsprechende Vorlage ersucht hat.

Die Wohnung ANGELO lag im Miteigentum der beschwerdeführenden Partei. Eine gemeinsame Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO hat jedoch aufgrund der gesetzlichen Anordnung in Abs. 4 des § 188 BAO zu unterbleiben, wenn unbewegliches Vermögen nicht im Inland gelegen ist. Folglich kann der belangten Behörde kein Vorwurf gemacht werden, dass auf der Ebene der Vermietungsgemeinschaft das Vorliegen einer Liebhaberei nicht geprüft wurde.

Dass auf der Ebene des Miteigentümers keine Prüfung nach dem Vorliegen einer Liebhaberei angenommen wurde, hat vor diesem Hintergrund ebenfalls keine Auswirkung auf die Annahme einer Liebhaberei bei der beschwerdeführenden Partei.

Wie bereits oben erwähnt, obliegt die Nachweispflicht, dass bei einer Betätigung die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, dem Steuerpflichtigen. Dieser hat die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen.

Einen solchen Nachweis hat die beschwerdeführende Partei für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht vorgelegt und sonst keine Angaben in diesem Zusammenhang betreffend die Wohnung „ANGELO“ gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Eine solche Rechtsfrage war nicht zu lösen. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Wien, am 6. August 2026