



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Ekkehard Kiffmann, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. vermietet seit dem Jahr 1984 vier Fremdenzimmer in dem von ihr bewohnten Eigenheim in B. R.

In Streit steht im gegenständlichen Fall, ob dieser - unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung fallenden - Tätigkeit eine Einkunftsquelleneigenschaft zukommt (Auffassung der Bw.) oder ob dies nicht der Fall ist (Meinung des Finanzamtes).

Zu einer *steuerlichen Erfassung* dieser Tätigkeit kam es erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1990 und weisen die erklärten Betriebsergebnisse bis einschließlich 1999 nachstehende Entwicklung auf:

1990:	10.577,00
1991:	-20.142,00
1992:	-10.234,00
1993:	-13.464,00
1994:	-34.965,00
1995:	4.382,00
1996:	2.085,00
1997:	-31.267,00
1998:	-8.721,21
1999:	322,00
Summe:	- 101.427,00

In Zuge des Berufungsverfahrens wurden seitens der Bw. auch für die Jahre vor der steuerlichen Erfassung – 1984 bis 1989 – Überschussermittlungen vorgelegt:

1984:	-5.247,42
1985:	-7.796,84
1986:	405,16
1987:	4.170,49
1988:	4.576,49
1989:	11.180,49

Zu diesen Überschussermittlungen hat das Finanzamt in den nunmehr in Berufung gezogenen Bescheiden, worin das Vorliegen einer Einkunftsquelle verneint worden ist, bemerkt, dass unter den Werbungskosten folgende, bei einer Fremdenzimmervermietung zwangsläufig anfallende Aufwendungen nicht aufschienen:

Versicherungsaufwand, Brennstoffe (1984 bis 1987), geringwertige Wirtschaftsgüter wie Vorhänge, Bettwäsche, Geschirr, etc., Müllabfuhr-, Kanal- und Wassergebühren. Die vorgelegten Überschussermittlungen seien somit insoweit zu ergänzen, wobei der Aufwand in Anlehnung an die Vorjahre "vorsichtig" mit jeweils S 10.000,00 pro Jahr (Versicherung S 3.000,00, geringwertige Wirtschaftsgüter S 5.000,00, Müll, Kanal, Wasser, übrige S 2.000,00) geschätzt würde.

Weiters wurde vom Finanzamt begründend ausgeführt, dass auch in den Jahren 1993, 1994, 1997 und 1998 sowie in den mittlerweile eingebrachten Steuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 kein Versicherungsaufwand geltend gemacht worden sei und insoweit die erklärten Ergebnisse zu ergänzen seien (1993 und 1994 jeweils geschätzt mit S 4.000,00, 1997, 1998 und 2000 bis 2002 jeweils geschätzt mit S 6.000,00).

Ergänzungsbedürftig seien die Betriebsergebnisse auch hinsichtlich der Gebäude- und Vordach-AfA. Ab dem Jahr 1994 hätte die Bw. zwar kein Anlagenverzeichnis geführt und deshalb keine AfA geltend gemacht. Für die Liebhabereibeurteilung wäre dies jedoch trotzdem von wesentlicher Bedeutung, weshalb eine AfA von S 5.959,00 pro Jahr (1994 bis 2002) zu berücksichtigen sei.

Für die Liebhabereibeurteilung ergäben die bisher vorliegenden Jahre folgendes Bild:

Jahr:	Erklärtes Ergebnis:	AfA:	Versicherung:	Sonstiger Aufwand:	Korrigiertes Ergebnis:
1984:	-5.247,00		-3.000,00	-7.000,00	-15.247,00
1985:	-7.796,00		-3.000,00	-7.000,00	-17.796,00
1986:	405,00		-3.000,00	-7.000,00	-9.595,00
1987:	4.170,00		-3.000,00	-7.000,00	-5.830,00
1988:	4.576,00				4.576,00
1989:	11.180,00				11.180,00
1990:	10.577,00				10.577,00
1991:	-20.142,00				-20.142,00

1992:	-10.234,00				-10.234,00
1993:	-13.464,00		-4.000,00		-17.464,00
1994:	-34.965,00	-5.959,00	-4.000,00		-44.924,00
1995:	4.382,00	-5.959,00			-1.577,00
1996:	2.085,00	-5.959,00			-3.874,00
1997:	-31.267,00	-5.959,00	-6.000,00		-43.226,00
1998:	-8.727,00	-5.959,00	-6.000,00		-20.686,00
1999:	322,00	-5.959,00			-5.637,00
<u>Summe:</u>					<u>- 189.899,00</u>

Die Jahre 2000 bis 2002 zeigten folgendes Bild:

Jahr:	Erklärtes Ergebnis:	AfA:	Versicherung:	Sonstiger Aufwand:	Korrigiertes Ergebnis:
2000:	22.862,00	-5.959,00	-6.000,00		10.903,00
2001:	12.996,00	-5.959,00	-6.000,00		1.037,00
2002 (€):	405,00	-433,06	-436,04,00		-508,10

Aus diesen Aufstellungen werde daher deutlich, dass bis einschließlich des Jahres 1999 ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von rd. S 190.000,00 erwirtschaftet worden sei; auch die bereits vorliegenden Ergebnisse der Jahre 2000 bis 2002 seien nicht geeignet, die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Außerdem würden die Umsätze dieser Jahre eine sinkende Tendenz aufweisen, sodass auch für die Zukunft nicht mit Ergebnissen zu rechnen sei, welche die entstandenen Verluste von rd. € 13.800,00 neutralisieren könnten.

Die Voraussetzungen, unter welchen die Vermutung der Liebhaberei widerlegt werden könne, würden – so das Finanzamt weiter – im § 2 Abs. 4 LVO genannt:

Danach liege Liebhaberei *nicht* vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem *absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse*. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gelte als *absehbarer Zeitraum* ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. von höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die Bw. hätte nun – wie oben ausgeführt - in einem Zeitraum von 16 Jahren einen Werbungskostenüberschuss von rd. S 190.000,00 (€ 13.800,00) erwirtschaftet. Die dem Finanzamt vorliegenden Steuererklärungen samt Beilagen (2000 bis 2002), ließen ebenfalls nicht erkennen, dass sich in dem von der LVO vorgegebenen ("absehbaren") Zeitraum ein Gesamtgewinn ergeben werde. Dazu wäre es nämlich erforderlich, dass in 4 Jahren Überschüsse in einer solchen Höhe erzielt werden müssten, die diese Überschüsse egalisieren und darüber hinaus zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen führen würden.

Eine *Prognoserechnung*, woraus ein Gesamtüberschuss der Einnahmen früher ableitbar wäre, habe die Bw. trotz mehrmaliger diesbezüglicher Aufforderung bis dato noch nicht vorgelegt.

Es sei daher davon auszugehen, dass hinsichtlich der Betätigung "Fremdenzimmervermietung" keine Einkunftsquelle vorliege. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 1999 seien daher nicht festzustellen.

In ihrer gegen die *Nichtfeststellungsbescheide 1997 bis 1999* gerichteten Berufung führt die Bw. ua. aus, dass die Abgabenbehörde I. Instanz insbesondere deshalb eine Liebhabereivermutung unterstelle, "weil seit der steuerlichen Erfassung im Jahr 1990 der Saldo aller Betriebsergebnisse (1990 bis 1999) einen Gesamtverlust von S 101.427,00 ausweise".

Zudem werde vom Finanzamt das Nichtvorliegen einer *Prognoserechnung* moniert und daraus der Schluss gezogen, "dass die dem Finanzamt vorliegenden Steuererklärungen samt Beilagen auch für die Zukunft nicht erkennen lassen, dass sich in dem von der Liebhabereiverordnung vorgegebenen absehbaren Zeitraum" – lt. Bw. gegenständlichenfalls 23 Jahre ab dem Jahr 1984 – "ein Gesamtüberschuss ergeben wird".

Es werde daher "ausdrücklich" die nachstehende Prognoserechnung vorgelegt, die bereits im Jahr 2006 einen Gesamtüberschuss von € 829,03 aufweise. Dies, obwohl der prognostizierte Überschuss von € 1.000,00 pro Jahr für die Jahre 2003 bis 2006 eine sehr vorsichtige Schätzung darstelle und sicher zu erreichen sei; dabei sei nämlich nicht einmal eine zu erwartende Umsatzsteigerung berücksichtigt worden:

Jahr:	Ergebnis (in Euro):	Ergebnis (in Schilling):	Quelle:
1984:	-381,34	-5.247,42	Eigenberechnung
1985:	-566,62	-7.796,84	Eigenberechnung

1986:	29,44	405,16	Eigenberechnung
1987:	303,08	4.170,49	Eigenberechnung
1988:	332,59	4.576,49	Eigenberechnung
1989:	812,52	11.180,49	Eigenberechnung
1990:	768,66	10.577,00	Bescheid
1991:	-1.463,78	-20.142,00	Bescheid
1992:	-743,73	-10.234,00	Bescheid
1993:	-978,47	-13.464,00	Bescheid
1994:	-2.541,01	-34.965,00	Bescheid
1995:	318,45	4.382,00	Bescheid
1996:	151,52	2.085,00	Bescheid
1997:	-2.272,26	-31.267,00	Bescheid
1998:	69,67	958,64	Ein/Ausg.Re.
1999:	23,40	322,00	Bescheid
2000:	1.661,45	22.862,00	Bescheid
2001:	944,46	12.996,00	Bescheid
2002:	361,00	4.967,47	Bescheid
2003:	1.000,00	13.760,30	Schätzung
2004:	1.000,00	13.760,30	Schätzung
2005:	1.000,00	13.760,30	Schätzung
2006:	1.000,00	13.760,30	Schätzung
Gesamt:	829,03	11.407,68	

In der abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung wird einleitend (unter Hinweis auf § 2 Abs. 4 LVO) bemerkt, dass gegenständlichenfalls der *absehbare Zeitraum* mit dem Jahr 1984 begonnen hätte und somit bereits mit dem Jahre 2003 und nicht – wie in der Berufung dargestellt – mit dem Jahr 2006 geendet hätte; die Differenz auf die 23 Jahre würde nämlich Zeiträume vor 1984, also "Anlaufzeiträume" betreffen.

In diesen 20 Jahren (1984 bis 2003) würde nun schon auf Grund der Prognoserechnung der Bw. ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 2.170,97 (829,03 abzgl. 3.000,00 für 2004 bis 2006) erwirtschaftet.

Zu den in der Prognoserechnung vorgenommenen Korrekturen der Überschussrechnungen wird ausgeführt, dass es für die Untersuchung, ob die betreffende Betätigung nach *objektiven* Merkmalen geeignet sei, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht in der Dispositionsmöglichkeit liege, Werbungskosten anzusetzen oder nicht.

Es sei nun unbestritten, dass seit dem Jahr 1994 für die Errichtungskosten Gebäude und Vordach keine AfA in den Überschussrechnungen aufscheine. Allein die Berücksichtigung dieser Position würde das - ohnedies negative - Ergebnis um € 4.330,00 ($433,06 \times 10$) verschlechtern.

Weiters widerspräche es der Lebenserfahrung, dass in einigen Jahren keine Werbungskosten für die anteilige Gebäudeversicherung geltend gemacht worden sind, noch dazu, da das Versicherungsverhältnis durchgehend aufrecht gewesen sei und Versicherungsprämien daher nicht nur sporadisch angefallen sein könnten.

Schließlich sei das Ergebnis 1998 in unrichtiger Höhe angesetzt, wobei diese Differenz (+ € 69,67 statt - € 703,47) aus einer Umsatzsteuergutschrift für ein Jahr resultierte, für das der Überschuss nach der Nettomethode ermittelt worden wäre. Die Umsatzsteuer habe aber als "Durchlaufer keinen Einfluss auf das Ergebnis 1998."

Zusammenfassend werde daher festgehalten, dass sich bei Einbeziehung dieser obgenannten Positionen für den *absehbaren* Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von rd. € 10.000,00 ergäbe, weshalb daher hinsichtlich der Betätigung "Fremdenzimmervermietung" *keine* Einkunftsquelle vorliege.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten *Vorlageantrag* wird argumentiert, dass das Finanzamt in seiner Prognoserechnung eine - betragsmäßig nicht näher aufgeschlüsselte - Gebäude-AfA angesetzt habe. Tatsache sei jedoch, dass im Wege der vorgelegten Überschussrechnungen sämtliche Abschreibungen zum Ansatz gebracht und auch bei den Schätzungen für die Prognoserechnung der Jahre 2003 bis 2006 berücksichtigt worden wären.

Hinsichtlich des Ansatzes einer Gebäudeversicherung wird ausgeführt, dass tatsächlich ein anteiliger Betrag betreffend die Feuerversicherung von jährlich ca. € 40,00 zu berücksichtigen wäre. Das Gesamtergebnis würde aber dennoch nicht negativ werden, zumal dem ein Gesamtüberschuss von € 829,03 gegenüber stünde.

Schließlich gehe die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung - so die Bw. weiter - global von einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von rund € 10.000,00 aus, ohne jegliche Erläuterung, wie sie zu diesem Betrag gekommen wäre. Diese Schätzung sei nicht nur rechtswidrig, sondern auch in sich unschlüssig.

Somit sei für eine Beurteilung hinsichtlich eines zu erwartenden Gesamtüberschusses die von ihr vorgelegte Prognoserechnung heranzuziehen. Diese weise einen entsprechenden zu erwartenden Überschuss auf, so dass davon auszugehen sei, dass hinsichtlich der gegenständlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung *keine Liebhaberei* vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 in der Fassung der Verordnung BGBI. II Nr. 358/1997 (im Folgenden: LVO) wird Liebhaberei bei einer Betätigung angenommen, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO) oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO) oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bw. mit der Vermietung von Fremdenzimmern in ihrem Eigenheim eine Tätigkeit betreibt, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fällt. Diese Annahme kann jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO dann ausgeschlossen bzw. widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem *absehbaren* Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. 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).

Die genannten Zeiträume gelten für Betätigungen (entgeltliche Überlassungen), die nicht vor dem 14. November 1997 begonnen worden sind; für vorher begonnene Betätigungen nur

dann, wenn eine Erklärung (Option) auf Anwendung dieser Fristen - im vorliegenden Fall durch Optionsantrag vom 23. Dezember 1999 – abgegeben worden ist (§ 8 Abs. 3 LVO).

Die Bw. betreibt nun seit dem Jahr 1984 ihre Fremdenzimmervermietung und beträgt bereits lt. eigener Prognoserechnung der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in dem maßgebenden Beurteilungszeitraum (1984 bis einschließlich 2003) €2.170,97. Dies, obwohl bei der Berechnung der Bw. einige Aufwendungen (Positionen) unberücksichtigt geblieben sind, die auch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates - aus den in der Berufungsvorentscheidung genannten Gründen - einzubeziehen wären:

Die "Gebäude-AfA" in Höhe von jährlich €433,06 (S 5.959,00), insgesamt €4.330,06 ist – entgegen der diesbezüglichen Argumentation im Vorlageantrag – sehr wohl "aufgeschlüsselt" bzw. nachvollziehbar, und zwar bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2001 (S. 3, 4. Absatz).

Weiters ist unbestritten, dass das Ergebnis für das Jahr 1998 in unrichtiger Höhe ermittelt worden ist und sich damit der von der Bw. prognostizierte Gesamtüberschuss der Werbungskosten um weitere €633,00 (- €703,47 statt + €69,67) auf € 7.134,00 erhöht.

Wenn nun – im Schätzungswege – für jene 11 Jahre, in denen seitens der Bw. keine (zweifelsohne angefallenen) Versicherungsprämien in den Überschussermittlungen enthalten sind, nur ein Betrag von insgesamt €2.866,00 in die Prognoserechnung einbezogen würde, ergibt sich bereits der in der Berufungsvorentscheidung prognostizierte Gesamtüberschuss von rd. €10.000,00.

Der unabhängige Finanzsenat vermag bei dieser Sachlage jedenfalls nicht zu erkennen, dass dieser – im Übrigen auf der Prognoserechnung der Bw. aufbauende – zu erwartende Gesamtüberschuss "rechtswidrig" bzw. "in sich auch unschlüssig" sei. Doch selbst dann, wenn – entgegen der Aktenlage (die geltend gemachte Prämien betrugen zB 1995: S 7.093,00, 1996: S 6.101,00 oder 1999: S 5.799,90) – nunmehr behauptet wird, dass die anteiligen Versicherungsprämien mit jährlich bloß €40,00 (S 550,41) anzusetzen wären, ändert dies nichts an der Tatsache, dass in einem absehbaren Zeitraum von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten keine Rede sein kann.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass auch der im Vorlageantrag geäußerte "Optimismus" hinsichtlich einer allfälligen, zukünftig zu erwartenden *Umsatzsteigerung* eher unrealistisch erscheint, wenn man sich die *Umsatzentwicklung* der vergangenen Jahre vor Augen führt:

So ging nämlich der Umsatz, der im Jahr 1998 noch S 135.000,00 betragen hat, bis zum Jahr 2002 sukzessive zurück (1999: S 131.220,00, 2000: S 126.954,45, 2001: S 115.081,82 und 2002: S 104.335,54).

Zusammenfassend kommt daher auch der unabhängige Finanzsenat – gleich dem Finanzamt - zur Auffassung, dass es der Bw. nicht gelungen ist, hinsichtliche ihrer Betätigung "Fremdenzimmervermietung" die Vermutung der Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO zu widerlegen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 27. August 2004