



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Günther Kriechbaum Stb GmbH, 1230 Wien, Lehmannngasse 7, vom 28. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 24. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Unternehmer und Eigentümer mehrerer Mietobjekte.

Mit Vorhalt vom 11.5.2005 wurde der Bw ersucht, für die Eigentumswohnung in X eine Prognoserechnung zu übermitteln. Außerdem mögen unternommene Aktivitäten betreffend eine beabsichtigte Vermietung (wie Inserate) nachgewiesen werden.

Im Finanzamtsakt findet sich auf der Zweitschrift des Vorhalts ein handschriftlicher Vermerk, wonach laut telefonischer Mitteilung die Eigentumswohnung laufend zum Verkauf angeboten werde.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 24.10.2007 berücksichtigte das Finanzamt den erklärten Verlust in Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in X nicht und begründete dies wie folgt:

„Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung X handelt es sich um eine Betätigung gem [§ 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung](#), welche nunmehr auf Grund der Verordnung BGBl II Nr 358/97 mit Wirkung 14 November 1997 als Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs 2 Z 3 LVO](#) zu qualifizieren wäre. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, daß trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Hiebei ist ein Zeitraum von 12 Jahren heranzuziehen. Bei Bearbeitung der Jahreserklärungen 2005 wurde aus oben angeführten Gründen eine Gegenüberstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung X bis 2005 vorgenommen. Es liegt ein Überhang der Werbungskosten gegenüber den Einnahmen vor. Laut. Vorhalt vom 11.05.05 wird die Wohnung laufend zum Verkauf angeboten. Es werden daher in Zukunft auch keine Einnahmen erzielt werden. Daher war ab 2003 auf Liebhaberei zu entscheiden. Der Verlust konnte nicht anerkannt werden.“

Die ebenfalls mit 24.10.2007 datierten Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 berücksichtigen ebenfalls die erklärten Verluste in Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in X nicht und verweisen auf die Begründung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom selben Tag.

Innerhalb verlängerter Frist erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 26.11.2007 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung mit dem ersichtlichen Antrag, die Einkommensteuer 2003 bis 2005 unter Berücksichtigung der Werbungskosten für die Wohnung in X zu veranlagern:

„....mit Bescheid vom 24.10.2007 wurde die Einkommensteuer für 2003, 2004 und 2005 gemäß § 200 (2) BAO endgültig festgesetzt. Davor waren die diesbezüglichen Veranlagungen nur vorläufig, da in den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Ergebnisse enthalten waren, die eine Eigentumswohnung in X , betreffen und hier „Liebhaberei“ vermutet wurde.

In einem diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes wurde 2005 dann vom Steuerpflichtigen telefonisch erwähnt, dass sich die Mietersuche schwierig gestaltet und daher ein Verkauf überlegt wird. Auch dies ist bis dato nicht gelungen und wird daher weiter ein Mieter oder Käufer gesucht, dies wird nun sehr intensiv betrieben, sogar ein Makler wurde mehrmals eingeschaltet.

Diese Region hat sich in letzter Zeit zu einem wirtschaftlichen Hoffungsgebiet entwickelt, da auf der ungarischen Seite auch Thermen aktiviert wurden und hier der Aufschwung auch auf X ausstrahlen sollte. Daher besteht nunmehr eine realistische Chance in absehbarer Zeit die Wohnung zu verwerten bzw. einen Mieter zu finden, der einen lukrativen Mietzins bezahlt.

Der Bw hat in mehrere Immobilien investiert, wobei seit über 10 Jahren aus allen Objekten zusammen ein erheblicher steuerlicher Gewinn resultiert. Das bei einem solchen Immobilienpaket auch Liegenschaften vorkommen, die schwieriger zu verwerten sind ist eine statistische Realität. Nicht aus allen Projekten werden immer Gewinne, eine Garantie gibt es in dieser Branche, wie überall im Wirtschaftsleben, nicht: Manchmal wird auch in ein Objekt investiert, dass hinter den Erwartungen - auch über einen längeren Zeitraum- zurückbleibt.

Bei den Objekten des Bw ist dies eigentlich nur sehr selten passiert, dazu gehört eben die gegenständliche Wohnung in X .

Eine private Nutzung war niemals vorhanden und wurde auch niemals überlegt. Es wurde alleine aufgrund des damals günstigen Kaufpreises und der offensichtlich guten Verwertungsmöglichkeit in dieser Region investiert. Es ging auch einige Jahre gut und wurde damals auch Einkommensteuer von dem Objekt ausgelöst und bezahlt. Die wirtschaftliche Krise war damals nicht vorhersehbar und wurde damit im Gesamt-Immobilien-Paket des Bw eine vernünftige örtliche Streuung erreicht.

Nun, da seit 2000 schwierige Jahre für dieses Objekt gekommen sind, sollte der , der Bw, der durch seine Investitionen die Gegend dort auch gefördert hat dafür nicht nur wirtschaftlich sondern auch steuerlich bestraft werden.

Er wird -falls er tatsächlich hier die Steuern nachzahlen muss- sicherlich nicht mehr in ein Hoffungsgebiet investieren und dies wäre ökonomisch und politisch für Österreich grundsätzlich sehr schlimm. Die Feststellung in der Bescheidbegründung, dass in Zukunft keine Einnahmen mehr erzielt werden ist nicht gerechtfertigt.

Es wird noch laufend versucht eine gewinnbringende Verwertung zu erzielen und die Chance wird sich durch die Belebung der Grenzregion durch die zunehmenden Aktivitäten in Ungarn verbessern. Es werden daher wieder Überschüsse aus der gegenständlichen Wohnung erwartet, der Zeitpunkt sollte nicht allzu fern sein. Der Betrachtungszeitraum von 12 Jahren beginnt unseres Erachtens erst im Jahr 2000, da bis dahin ja eine positive Gesamtbewirtschaftung erzielt werden konnte. Ab dann hat sich die Situation in der Gegend wirklich geändert und haben sich die Chancen einer Verwertung nachhaltig verschlechtert.

Wenn schon die Liebhabereibetrachtung für dieses Objekt herangezogen wird, dann sollte doch der Betrachtungszeitraum den wirtschaftlichen Gegebenheiten in der Region angepasst werden und erst mit dem Jahr 2000 begonnen werden. Auf der anderen Seite wird von der Finanz auch immer wieder die Änderung der Bewirtschaftung als Neubeginn der Betrachtung des absehbaren Zeitraumes zu ihren Gunsten (also für die Liebhabereisituation)

herangezogen. Vielleicht könnte in diesem Fall dies zugunsten des Steuerpflichtigen gemacht werden.

Unter Berücksichtigung unserer Argumente mögen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 aufgehoben werden und wie bisher, aber endgültig und ohne Liebhabereibewertung des Objektes in X die Einkünfte festgesetzt werden.

Mit der Bitte um eine Chance für solche förderungswürdigen Objekte in Hoffungsgebieten ersuchen wir um antragsgemäße Erledigung und Stattgabe unserer Berufungen."

Das Finanzamt ersuchte hierauf mit Vorhalt vom 11.12.2007 den Bw, die genaue Adresse des Mietobjekts in X bekannt zu geben sowie um „*schriftlichen Nachweis von Inseraten, etc. und Beauftragung eines Maklers. Bei Nichtbeantwortung des Vorhalts gilt Ihre Berufung als zurückgenommen.*"

Mit Schreiben vom 10.1.2008 gab die steuerliche Vertretung die genaue Anschrift und Top-Nummer des Objekts in X bekannt und teilte mit, dass der Bw über ein Realitätenbüro eine näher bezeichnete Maklerin bestellt habe. Außerdem habe der Bw seine ebenfalls näher bezeichnete Nachbarin „*beauftragt, einen Aushang betreffend das oben angeführte Objekt (z.B. im Supermarkt) vorzunehmen und sich im Ort betreffend einen neuen Mieter zu informieren.*" Der Bw sei bemüht, „*auf dem schnellsten Wege einen Mieter zu finden.*"

Mit Vorhalt vom 23.1.2008 wurde der Bw vom Finanzamt nochmals ersucht, bezüglich des Objekts in X die Vermietungsabsicht nachzuweisen: „*Inserate, Vertrag mit der Maklerin, Aushang, usw. Bei Nichtbeantwortung in vorgesehener Frist ist Ihre Berufung abzuweisen.*"

Die steuerliche Vertretung übermittelte hierauf am 25.2.2008 mehrere Unterlagen und teilte mit:

„Bestätigung über die Aktivitäten durch einen Immobilienmakler, der hofft, dass in absehbarer Zeit ein Mieter gefunden wird und der auch schon vor Jahren Mieter gesucht hat.

Urteil über den ehemaligen Mieter dieses Mietobjektes, der Mieten in Höhe von über ATS 40.000,00 nicht bezahlt hat und daher geklagt werden musste, was natürlich auch die Verlustsituation dieses Objektes ohne Absehbarkeit für den Bw heraufbeschworen hat.

Dazu finden Sie auch den Bericht des Rechtsanwaltes über diese Angelegenheit und einen Bericht über die Exekution gegen diesen Mieter. Hätte dieser die Miete wie vereinbart bezahlt und wäre das Mietverhältnis weitergelaufen, dann wäre auch die Diskussion über die Verluste dieses Objektes wahrscheinlich nicht entstanden.

Dies mögen Sie bitte bei Ihren Überlegungen berücksichtigen. "

Das angeführte Schreiben einer Liegenschaftsverwaltungs- und Verwertungsgesellschaft vom 12.2.2008 an den Bw lautet:

„Wir bestätigen, dass für das Objekt X ... schon vor Jahren Mieter gesucht wurden. Auch derzeit sind wir wieder diesbezüglich tätig und stehen in Verhandlungen mit Interessenten. Wir hoffen Ihnen in absehbarer Zeit ein diesbezügliches Mietanbot weiterleiten zu können. "

Dem Versäumnungsurteil des Bezirksgerichtes X vom 24.11.1999 zufolge, ist der Beklagte (der damalige Mieter) verpflichtet, den Bestandsgegenstand im Flächenausmaß von ca. 30 qm zu räumen und dem Kläger (dem Bw) geräumt von eigenen Fahrnissen zu übergeben, wobei der Beklagte schuldig sei, dem Kläger S 42.190,00 samt Zinsen zu bezahlen und die Prozesskosten von S 7.450,08 zu ersetzen, jeweils binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution.

Die Rechtsanwälte des Bw teilten diesem am 2.5.2000 mit, dass die zwangsweise Räumung am 14.4.2000 vollzogen worden und sowohl die Mietrückstände als auch die Prozess- und Anwaltskosten infolge Vermögens- und Einkommenslosigkeit des ehemaligen Mieters uneinbringlich seien.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6.3.2008 wurde die gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 erhobene Berufung vom 26.11.2007 als unbegründet abgewiesen, „da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben.“

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 4.4.2008 durch die steuerliche Vertretung Vorlageantrag erhoben und diesem als Ergänzung zum Berufungsvorbringen ein persönliches Schreiben des Bw beigelegt:

„Ich erlaube mir nachfolgend nochmals zu meiner Situation und die betroffene Immobilie Stellung zu nehmen.

Ich verstehe, wenn jemand eine Immobilie besitzt und daraus keinerlei Einkünfte erzielt oder erzielen kann und nur Spesen und Ausgaben dabei absetzt, dass dann das Finanzamt von „Liebhaberei“ spricht.

Anders ist es doch. wenn nach der Anschaffung eines solchen Objektes zunächst Gewinne erzielt werden, dies war bei der Eigentumswohnung in X so und erst nach 4 Jahren sich die Situation durch außerordentliche Umstände mit einem lästigen Mieter verschlechtert und sogar Klage und Exekution geführt werden muss.

Die Kosten dieser außergewöhnlichen Umstände haben natürlich auch das Ergebnis der Immobilie verschlechtert. Aufgrund der Vorfälle mit diesem Mieter und meiner Zeitknappheit hat sich die Suche nach einem neuen Mieter verzögert. In der Folge habe ich dann sowohl Nachbarn als auch Makler eingeschaltet, aber keine zahlungskräftigen Mieter gefunden. Die Gegend erlebte in dieser Zeit auch einen gewissen wirtschaftlichen Niedergang. Ein Verkauf in dieser Zeit wäre auch ungünstig gewesen und so ergaben sich Verluste aus der Immobilie während mehrerer Jahre.

Nun sieht es aber wieder besser aus, die Region wurde belebt durch Aktivitäten auch auf ungarischer Seite und sollte bis zum Sommer doch ein Mieter gefunden werden. Ein Makler und auch Nachbarn sind wieder eingeschaltet. Geben Sie mir bitte bis dahin Zeit.

Auch bei meinem Malereibetrieb gab es auch immer wieder Aufträge und Projekte, die keine Gewinne gebracht haben. ja sogar erheblich viel gekostet haben und hier würde niemand daran denken. diese Projekte als „Liebhaberei“ zu bezeichnen. In der Summe waren jedes Jahr positive Einkünfte und habe ich auch brav Steuern dafür bezahlt.

Auch bei meinen Immobilien bin ich, wie beim Malereibetrieb insgesamt erfolgreich gewesen und habe jedes Jahr seit über 15 Jahren auch brav Steuern bezahlt. Dass dann eine kleine zunächst förderungswürdige Immobilie sich durch eine Zeit schlecht verwerten lässt, kann doch nicht schon zu einer „Liebhaberei“ führen und zwischenzeitig die Verluste nicht anerkannt werden. Wenn ich ab Sommer wieder einen Mieter habe und Gewinne erziele, werde ich dann auch wieder Steuern dafür zahlen.

Ich arbeite seit meinem 14. Lebensjahr, habe meine Lehre abgeschlossen, war Geselle, mit ca. 22 Jahren habe ich die Meisterprüfung abgelegt.

Von meinem Vater habe ich mit 27 Jahren einen kleinen Malerbetrieb mit 2 Mitarbeitern übernommen. Die Firma hat sich sehr gut entwickelt und hat heute über 30 Mitarbeiter. Die Steuerleistungen sind daher auch entsprechend.

Vor ca. 15 Jahren habe ich eine GesmbH gegründet und habe bis zum heutigen Tag hart und erfolgreich gearbeitet und keinen Ausgleich oder Konkurs angemeldet, wie viele andere Betriebe. Ich war in meinen 48 Arbeitsjahren keinen einzigen Tag arbeitslos und keinen Tag im Krankenstand. Alle meine Steuern und sozialen Abgaben wurden von mir stets pünktlich bezahlt.

Nebenbei habe ich von den erwirtschafteten und versteuerten Erträgen einige kleine Immobilien angeschafft. Diese erwirtschaften auf Grund der jeweils durchgeführten Investitionen einen respektablen (für die Immobiliengröße) Gewinn.

Zusammenfassend erlaube ich mir zu sagen, ich habe dem Staat relativ wenig gekostet, immer investiert und somit Arbeitsplätze geschaffen, ich habe gut verdient und „gut und brav“ Steuer gezahlt. Ich werde heuer 62 Jahre, da sind viele meiner Altersgenossen schon in Altersteilzeit oder in Pension.

Unter Berücksichtigung dieser Fakten. stelle ich fest: Ich bin eigentlich ein Idealbürger für die Finanz und den Staat Österreich.

Meine Steuerleistungen sind, bis auf die kleine Immobilie X doch enorm:

Ich versteuere einen hohen Geschäftsführerbezug, meine anderen Immobilien erzielten z.B. im Jahr 2005, über € 80.000.-- Gewinn, dagegen stellt sich doch der Verlust von X mit rund € 1.600.-- sehr gering dar. Und dieser sollte nicht berücksichtigt werden können?

Trotz der ungünstigen Lage für mich, Fahrzeit über 3 Stunden hin und retour, werde ich mich nun auch persönlich um die Vermietung kümmern, obwohl mir diese Zeit bei der Arbeit schwer abgeht.

Ich bin jeden Tag um 5:30 Uhr im Betrieb und dies mit 62 Jahren. Vielleicht hätte ich die Wohnung schon vermietet, wenn ich mehrmals zum Wochenende oder während der Woche nach X gefahren wäre. Aber ich konnte dies nicht aufgrund meines Betriebes und am Wochenende brauche ich Erholung. Es war nicht Faulheit, sondern vielleicht Müdigkeit mit meinen über 60 Jahren. Da kann man nicht mehr alles voll ausschöpfen. Bei den anderen Immobilien habe ich mich voll eingesetzt, nur X wurde wegen der Entfernung etwas vernachlässigt. Privat oder zum Vergnügen habe ich dieses Objekt niemals benutzt.

Es war eine Investition in ein Hoffungsgebiet und auch eine bewusste örtliche Streuung meiner Investitionen. Genau so gut hätte die Region schon früher einen Aufschwung erleben können und wäre dann ein Gewinn entstanden, den ich versteuern hätte müssen.

Wenn der Sachverhalt betreffend diese kleine und einzige derzeit von mir nicht mit Gewinn betriebene Immobilie vielleicht auch etwas nach „Liebhaberei“ für die Finanz aussieht, so mögen Sie doch meine Qualitäten als Unternehmer, Investor und Steuerzahler berücksichtigen, da ich sonst den Glauben an den Lohn für Redlichkeit und Tüchtigkeit verlieren könnte.

Außerdem bin ich derzeit -wie bereits dargelegt- außerordentlich bemüht die Immobilie doch zu vermieten und es sieht jetzt sogar so aus als würde es wirklich ab Juli 2008 mit einem neuen Mieter klappen.

Ich bitte um die Gnadenfrist. Ich werde mich sehr bemühen und, so hoffe ich, nicht enttäuschen. Dies mögen Sie bitte bei Ihrer Entscheidung berücksichtigen."

Mit Bericht vom 17.4.2008 legte das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

„Streitpunkte

Die Wohnung in X erzielte entgegen den Darstellungen des Pflichtigen nicht nur wegen Schwierigkeiten mit dem letzten Mieter, gegen den mit Räumungsklage vorgegangen werden musste Verluste, sondern von Anfang an . Bereits 1998-2001 waren die Betriebskosten und die Afa für Möbel und die Wohnung höher als die Mieteinnahmen.

Ab 2002 bis 2005 gab es Mieteinnahmen von Null und laufende Betriebsausgaben plus Prozess-und-Räumungskosten. Der Gesamtverlust (es gab in keinem Jahr einen Gewinn!) beläuft sich auf -11.019,89 €.

Die Wohnung wurde bereits am 14.04.2000 geräumt und seither nie mehr vermietet. Trotz mehrfacher Anforderung von Prognosen wurde lediglich mitgeteilt dass versucht wird, Mieter zu finden. Es widerspricht jedem wirtschaftlichen und kaufmännischen Denken eine Wohnung die nur Kosten verursacht und leer steht ,so lange zu behalten.

Entgegen den Angaben in der Berufung sind auch nicht alle anderen Vermietungen im Überschuss. Die Ygasse hat seit 1998 einen Gesamtverlust von € 32.884,62 erzielt und es wäre im Zuge der Erledigung des Vorlageantrages zu überlegen, ob es sich nicht auch hier um Liebhaberei handelt.

Da nach ständiger Rechtsprechung die Gewinnerzielungsabsicht ohne nachkalkulierbare Prognose nicht ausreicht, wird die gegenständliche Vermietungstätigkeit als Liebhaberei qualifiziert. Es wird ersucht, die Berufung abzuweisen. "

Den Überlegungen im Vorlagebericht wurde vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 15.5.2008 entgegengetreten:

„....mit Bezug auf Ihre Darstellung des Sachverhaltes in der Rubrik „Streitpunkte" wurde angeführt, dass die Ygasse seit 1998 einen Gesamtverlust von € 32.884,62 erzielt hätte und es sich hier auch um „Liebhaberei" handeln würde.

Dazu möchten wir feststellen, dass 2006 ein Gewinn von rund € 13.700,00 aus diesem Objekt erzielt wurde und aufgrund der Daten der Hausverwaltung für 2007 ein Gewinn von rund € 10.500,00 ermittelt wurde. Damit hat sich der Gesamtverlust doch erheblich reduziert und

wird sich voraussichtlich schon in 2008 ein Gesamtgewinn ergeben, dies dann innerhalb von 12 Jahren. Damit dürfte diese Vermietungstätigkeit doch nicht als „Liebhaberei“ qualifiziert werden können, so wie im Sachverhalt angeführt.

Wir bitten dies doch zu berücksichtigen und unser Vorbringen an den diesbezüglich zuständigen Berufungssenat weiterzuleiten."

Am 31.1.2012 erfolgte gemäß [§ 270 Abs. 4 BAO](#) ein Wechsel des Referenten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw hat die gegenständliche Eigentumswohnung in X mit einer Nutzfläche von rund 30 qm offenbar ab dem Jahr 1994 vermietet, da aus dem Anlageverzeichnis hervorgeht, dass im Jahr 1994 eine Kleinküche sowie ein Kühlschrank und eine Kochmulde angeschafft (und mittlerweile auf den Erinnerungswert abgeschrieben wurden). Der Kaufpreis der Wohnung betrug S 187.585, woraus eine jährliche AfA von S 2.814,00 resultierte.

Die Ergebnisse aus der Vermietung in der Zeit zwischen dem Jahr 1994 und dem Jahr 1997 sind aus dem Finanzamtsakt nicht ersichtlich.

Im Jahr 1998 standen Mieteinnahmen von S 16.363,65 Werbungskosten von S 22.169,22 (Betriebskosten S 15.350,84, Instandhaltung S 2.329,38, AfA Einrichtung S 1.675,00 und AfA Anschaffungskosten S 2.814,00) gegenüber (Werbungskostenüberschuss S 5.805,57).

Im Jahr 1999 standen Mieteinnahmen von S 4.545,45 Werbungskosten von S 21.176,85 (Betriebskosten S 16.687,85, AfA Einrichtung S 1.675,00 und AfA Anschaffungskosten S 2.814,00) gegenüber (Werbungskostenüberschuss S 16.631,40).

Im Jahr 2000 standen Mieteinnahmen von S 0,00 Werbungskosten von S 29.076,50 (Instandhaltung S 1.231,67, Betriebskosten S 16.297,55, Rechts- und Beratungskosten S 6.281,28, Inserate S 544,00, Sonstiger Aufwand S 233,00, AfA Einrichtung S 1.675,00 und AfA Anschaffungskosten S 2.814,00) gegenüber (Werbungskostenüberschuss S 29.076,50).

Im Jahr 2001 standen Mieteinnahmen von S 0,00 Werbungskosten von S 29.675,20 (Instandhaltung S 5.785,84, Betriebskosten S 16.192,86, Inserate S 207,50, Sonstiger Aufwand S 3.000,00, AfA Einrichtung S 1.675,00 und AfA Anschaffungskosten S 2.814,00) gegenüber (Werbungskostenüberschuss S 29.675,20).

Im Jahr 2002 standen Mieteinnahmen von € 0,00 Werbungskosten von € 1.596,41 (Betriebskosten € 1.270,21, AfA Einrichtung € 121,72 und AfA Anschaffungskosten € 204,48) gegenüber (Werbungskostenüberschuss € 1.596,41).

Im Jahr 2003 standen Mieteinnahmen von € 0,00 Werbungskosten von € 1.809,57 (Betriebskosten € 1.483,66, AfA Einrichtung € 121,43 und AfA Anschaffungskosten € 204,48) gegenüber (Werbungskostenüberschuss € 1.809,57).

Im Jahr 2004 standen Mieteinnahmen von € 0,00 Werbungskosten von € 1.016,82 (Betriebskosten € 812,34 und AfA Anschaffungskosten € 204,48) gegenüber (Werbungskostenüberschuss € 1.016,82).

Im Jahr 2005 standen Mieteinnahmen von € 0,00 Werbungskosten von € 1.601,30 (Betriebskosten € 1.396,82 und AfA Anschaffungskosten € 204,48) gegenüber (Werbungskostenüberschuss € 1.601,30).

Im Jahr 2006 standen Mieteinnahmen von € 0,00 Werbungskosten von € 1.646,64 (Betriebskosten € 1.442,16 und AfA Anschaffungskosten € 204,48) gegenüber (Werbungskostenüberschuss € 1.646,64).

In den Steuererklärungen der Jahre 2007 bis 2010 wird das Objekt in X nicht mehr angegeben.

[§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide \(Liebhabereiverordnung - LVO\) BGBl. Nr. 33/1993](#) i.d.g.F. lautet:

"§ 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 (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und

typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

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.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

[§ 2 LVO](#) lautet:

"§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(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 Sinn 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)."

[§ 3 LVO](#) lautet:

"§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen."

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung ([§ 20 EStG 1988](#)) zuzurechnen (vgl. *Wiesner/Grabner/ Wanke*, MSA EStG 13. EL Anh. II/2 Anm. 1).

Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften ([§§ 25 - 29 EStG 1988](#)) ist die einzelne Einkunftsquelle. Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist, oder die einzelne Wohnung.

Es ist daher die Vermietung der Eigentumswohnung in X für sich gesondert zu betrachten, wenn auch die Summe aller Vermietungseinkünfte aus allen Mietobjekten in den einzelnen Jahren positiv ist.

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung haben bereits die [LVO](#) 1990 wie auch die [LVO](#) aus 1993 i.d.F. vor [BGBl. II Nr. 358/1997](#) als wesentliche Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage (die alle Vermietungstätigkeiten prinzipiell gleich behandelte) unterschieden zwischen (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 498)

- "kleiner Vermietung" (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei; [§ 1 Abs 2 LVO](#): "Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen", insbesondere die Vermietung einzelner Eigentumswohnungen und von Eigenheimen) und
- "großer Vermietung" (Betätigung mit Annahme von Einkünften; [§ 2 Abs 3 LVO](#): "entgeltliche Überlassung von Gebäuden", d.h. die Vermietung von Mietwohngebäuden).

[§ 2 Abs. 4 LVO](#) i.d.F. Novelle [BGBl. II Nr. 358/1997](#) sieht bei einer hier gegebenen "kleinen Vermietung" (Vermietung einer einzelnen Wohnung) als zur Erzielung eines Gesamtergebnisses vorgesehenen absehbaren Zeitraum einen solchen von 20 Jahren (bzw. bei vorangegangenen Aufwendungen von 23 Jahren) vor.

Der im Verfahren vor dem Finanzamt angesprochene Kalkulationszeitraum von etwa zwölf Jahren bei „kleiner“ Vermietung ist daher überholt (*Wiesner/Grabner/ Wanke*, MSA EStG 13. EL Anh. II/2 Anm. 38).

Die Ergebnisse bezüglich der Vermietung der gegenständlichen Wohnung der Jahre 1994 bis 1997 sind nicht bekannt. Der Bw spricht von einem „Gewinn“, ohne diesen allerdings näher darzustellen. Im Hinblick auf die Größe der Wohnung wird dieser „Gewinn“ jedenfalls die in den Folgejahren erwirtschafteten „Verluste“ nicht überstiegen haben.

In weiterer Folge wurden „Verluste“ (Werbungskostenüberschüsse) von insgesamt € 11.019,89 erwirtschaftet.

Seit der zwangsweisen Räumung am 14.04.2000 war die Wohnung nicht mehr vermietet.

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass bis zum Jahr 2014 (20 Jahre ab 1994) ein Einnahmengesamtüberschuss aus der Vermietung der Wohnung nicht vorliegen kann.

Der Bw hat dies auch weder behauptet noch durch eine fundierte Prognoserechnung belegt.

Der Ausfall eines Mieters sowie Mietrückstände sind bei der Vermietung einer Eigentumswohnung typische Vermieter Risiken.

Seit über 10 Jahren wurde offenkundig auch keine neuerliche Vermietung vorgenommen.

Hier kann – jedenfalls in den von der Berufung umfassten Jahren 2003 bis 2005 – nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle gesprochen werden.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) ist Liebhaberei zu vermuten, wenn Verluste unter anderem aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

Die Beweggründe des Bw, die dieser in seinem dem Vorlageantrag beigefügten Schreiben dargestellt haben, sich nicht im erforderlichen Umfang der Vermietung der Eigentumswohnung in X zu widmen, sind durchaus verständlich. Der hohe Arbeitseinsatz des Bw und seine Leistungen sind auch lobenswert.

Allerdings kann dies nichts daran ändern, dass hinsichtlich der Vermietung in X im Berufszeitraum keine Einkunftsquelle vorliegt.

[§ 1 Abs. 2 letzter Satz LVO](#) verbietet es den Abgabenbehörden, hier eine Gesamtschau der wirtschaftlichen Aktivitäten des Bw vorzunehmen (ein Fall des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) liegt hier nicht vor).

Bei gesonderter Beurteilung der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung in X kann jedoch eine realistische Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht erkannt werden. Der Bw räumt selbst ein, dass er die Bewirtschaftung dieser Eigentumswohnung zugunsten anderer, wirtschaftlich vielversprechenderer Aktivitäten zurückgestellt hat.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Was die im Vorlagebericht angesprochene Vermietung Y gasse anlangt, fehlt es an näheren Feststellungen des Finanzamtes und wurde der Annahme von Liebhaberei in der Eingabe vom 15.5.2008 entgegengetreten.

Der UFS sieht daher – auch unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung UFS 15.12.2009, RV/3844-W/09 – keine Veranlassung, erstmals von Amts wegen eine Liebhabereiprüfung hinsichtlich der Vermietung Ygasse vorzunehmen.

Wien, am 29. Mai 2012