

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF**, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 27.10.2011, St.Nr. xxxx (nunmehr yyyy), betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010**

zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	26.271,87 €	Einkommensteuer	6.304,49 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				6.304,49 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	16.524,66 €	Einkommensteuer	2.016,50 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				2.016,50 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe

<b>2008</b>	Einkommen	12.696,53 €	Einkommensteuer	619,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)				619,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlagen angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf:**

1. In seiner am 01.10.2009 elektronisch eingereichten **Einkommensteuererklärung 2008** brachte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb (Autoersatzteilhandel) erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -3.990,57 € aus der Vermietung des Objektes Adr3 in Ansatz. Laut Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter handelte es sich um die Vermietung eines Zimmers für Foto-Shootings. Die Einnahmen (83,34 €) flossen ab Dezember 2008. Am 12.01.2010 wurde das Anlagenverzeichnis 2008 nachgereicht (AfA 1.248,29 €). Mit **vorläufigem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.01.2010** wurden die Vermietungseinkünfte erklärungsgemäß veranlagt.
2. Laut **Einkommensteuererklärung 2009** betrugen die Einkünfte aus der Vermietung des Objektes -2.595,06 € (Einnahmen 2.991,67 €). Diese wurden im **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 03.03.2010** ebenfalls **vorläufig** angesetzt.
3. In seiner **Einkommensteuererklärung 2010** machte der Bf aus der Vermietung des Objektes in Adr4 (!) einen Verlust in Höhe von -3.521,98 € geltend. Dieser wurde im Rahmen des **vorläufigen Einkommensteuerbescheides 2010 vom 22.06.2011** anerkannt.

In seiner Berufung vom 28.06.2011 wendete sich der Bf gegen die Vorläufigkeit. Mit Vorhalt vom 01.07.2011 wurde der Bf zwecks **Liebhhabereiprüfung** um Vorlage einer Prognoserechnung, des Mietvertrages, des Anlagenverzeichnisses und um Vorlage (samt Nachweis) einer Aufgliederung der Werbungskosten

ersucht. Mangels Vorhaltsbeantwortung wurde die Berufung vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

In seinem dagegen gerichteten Vorlageantrag stellte der Bf folgende Prognoserechnung dar:

	2011	2012	2013
Erlöse	5.800,00	6.300,00	6.500,00
Miete	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Afa	1.648,00	1.648,00	1.420,00
Sonst.	700,00	500,00	700,00
	<b>452,00</b>	<b>1.152,00</b>	<b>1.380,00</b>

Bezüglich des Mietvertrages teilte er mit, dass es nur einen mündlichen Mietvertrag gäbe.

**4. Mit Einkommensteuerbescheiden 2008, 2009 und 2010 vom 27.10.2011** wurden die vorläufigen Bescheide **endgültig erklärt** und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen **Annahme von Liebhaberei** nicht anerkannt.

In der Begründung wurde auf das Missverhältnis zwischen Werbungskostenüberschüssen für die Jahre 2008 bis 2010 und Einnahmenüberschüssen laut Prognoserechnung für die Jahre 2011 bis 2013 hingewiesen. Der Mietvertrag sei mündlich gewesen und seien nicht einmal die Eckdaten bekanntgegeben worden. Es sei von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO (Verweis auf Z 3 – Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen, ...) auszugehen, zumal die Prognoserechnung nur bis 2013 vorgelegt worden und davon auszugehen sei, dass daher die Vermietung auch mit 2013 geendet habe.

Der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2010 wurde mit Bescheid vom 28.10.2011 zurückgewiesen, da dieser den nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 21.06.2011 betroffen habe.

**5. Gegen die nunmehr endgültigen Einkommensteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 vom 27.10.2011** erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter am 16.11.2011 **Berufung** und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

*Er vermietet derzeit Räumlichkeiten mit vorhandener Fotoausrüstung an einen kleinen Kundenkreis, der aber durch Mundpropaganda und andere Maßnahmen vergrößert werde. Obwohl eine positive Prognoserechnung für die Jahre 2011 bis 2013 erstellt worden sei, sei die Berufung abgewiesen worden. Der prognostizierte Umsatz für 2011 sei mit 5.800,00 € angegeben worden. Bis Ende September 2011 seien bereits 4.772,00 € Umsatz erzielt worden, obwohl die Sommermonate erfahrungsgemäß nicht besonders gut laufen würden.*

*Die Prognoserechnung 2011 werde daher folgendermaßen korrigiert:*

	2011	2012	2013
Erlöse	6.000,00	6.500,00	7.000,00

Miete	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Afa	1.648,00	1.648,00	1.420,00
Sonst.	700,00	500,00	700,00
	<b>652,00</b>	<b>1.352,00</b>	<b>1.880,00</b>

	2014	2015	2016
Erlöse	7.500,00	7.800,00	8.000,00
Miete	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Afa	917,00	855,00	448,00
Sonst.	500,00	700,00	500,00
	<b>3.083,00</b>	<b>3.245,00</b>	<b>4.052,00</b>

6. Mit **Vorlagebericht** vom 02.01.2012 wurde die Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

7. Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als **Beschwerde** zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

8. In seiner **Einkommensteuererklärung 2011** vom 08.02.2013 erklärte der Bf aus der Vermietung des Objektes Adr4 einen Einnahmenüberschuss von 134,19 € (Einnahmen 7.570,83 €), in seiner **Einkommensteuererklärung 2012** vom 20.11.2013 einen solchen von 2.796,99 € (Einnahmen 8.342,19 €) und in der **Einkommensteuererklärung 2013** vom 20.10.2014 wiederum einen Verlust von -1.462,37 € (Einnahmen 3.896,64 €). Die Ergebnisse wurden im Rahmen vorläufiger Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 anerkannt.

In seiner **Einkommensteuererklärung 2014** vom 23.10.2015 brachte der Bf keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr in Ansatz.

Über Nachfrage des mittlerweile zuständigen FA2 teilte er durch seinen nunmehrigen steuerlichen Vertreter im **Schreiben vom 11.12.2015** Folgendes mit:

*Die bis 2013 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultierten aus der Vermietung von Räumlichkeiten im Ausmaß von 70 m<sup>2</sup> (einem ehemaligen Lagerraum) ab 2008. Er habe den Lagerraum angemietet, darin ein Fotoatelier bzw. –studio eingerichtet und die eingerichteten Räumlichkeiten dann weitervermietet. Die Vermietung sei kurzfristig erfolgt, dh tageweise an verschiedene Fotografen, Fotoclubs etc. Nach Ansicht des nunmehrigen steuerlichen Vertreters hätte es sich aufgrund des gewerblichen Charakters der Einkünfte eigentlich nicht um solche aus Vermietung und Verpachtung gehandelt. Seine Hauptbetätigung sei der Einzelhandel für Autozubehör und Autoersatzteile, den er größtenteils ohne Mitarbeiter betreibe. Aufgrund des damit verbundenen erheblichen Zeitaufwandes (lange Geschäftszeiten) und der negativen Umsatzentwicklung in den Jahren 2009 bis 2012 habe er sich 2012 entschlossen, die Einrichtung des Fotostudios zu verkaufen und die angemieteten Räumlichkeiten weiterzuvermieten (die Vermietungen seien zum Großteil an Wochenenden erfolgt, was seine ohnehin zeitlich angespannte zeitliche Belastung noch weiter verschlimmert habe). Die tatsächliche Veräußerung der Einrichtungsgegenstände sei im Wesentlichen in Bausch und Bogen an eine Gemeinschaft von Fotografen im Jahr 2013 erfolgt (Verweis auf Ausgangsrechnung vom 02.04.2013 – Rechnungsempfänger: M ,Adr5 ). Die Räumlichkeiten seien weiterhin von ihm angemietet geblieben und würden nunmehr untervermietet. Die vereinnahmten Mieten würden nun im Rahmen des Autoersatzteilehandels versteuert (Verweis auf Kontoblatt – jedoch nicht beigelegt). Dadurch habe der Gewerbebetrieb wieder stabilisiert werden können. Die Veräußerung des Anlagevermögens sei in der laufenden Überschussrechnung enthalten. Ein Übergangsgewinn sei nicht ermittelt worden, da alle Einnahmen und Ausgaben in laufender Rechnung erfasst worden seien. Ebenso sei kein Aufgabegewinn angefallen, da keine Gegenstände ins Privatvermögen übernommen worden seien.*

*Die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 seien aufgrund folgender nunmehr offenbar gewordener Umstände zu abzuändern:*

*Im Jahr 2012 sei ihm bei einem Einbruch neben anderen Gegenständen auch eine Kamera der Marke Canon gestohlen worden. Deren Buchwert habe 260,20 € betragen und sei 2012 in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgebucht worden. Die Versicherungsvergütung von 4.328,00 € sei ertragswirksam eingebucht worden. Im gleichen Jahr habe er eine Ersatzkamera um 3.415,83 € zzgl. 20% USt gekauft. Eine Aufnahme ins Betriebsvermögen sei jedoch nicht beabsichtigt gewesen. Die Eingangsrechnung sei über das betriebliche Bankkonto bezahlt und irrtümlich als Anlagevermögen erfasst worden. Vorsteuerabzug und Anlagenabschreibung seien daher zu Unrecht erfolgt. Weiters sei der Buchwertabgang im Zuge der Betriebsaufgabe um den Restbuchwert der Kamera zu hoch.*

*In den Jahren 2012 und 2013 sei daher jeweils die Anlagenabschreibung um 341,58 € zu verringern, ebenso der Buchwertabgang 2013 um 2.732,66 € (Gewinnerhöhung 2012:*

341,58 €; Gewinnerhöhung 2013: 3.074,25 €). Die Vorsteuer 2012 sei um 683,16 € zu kürzen.

Korrigierte Steuererklärungen 2012 und 2013 wurden beigelegt.

Die Ermittlungsergebnisse wurden an das Bundesfinanzgericht zur Kenntnis weitergeleitet.

**9. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 12.01.2016** wurde der Bf um Beantwortung weiterer Fragen und Vorlage von Unterlagen ersucht, welcher Aufforderung er auftragsgemäß durch seinen steuerlichen Vertreter mit **Schreiben vom 19.02.2016** nachkam:

*Zur Lage des Fotostudios: Dieses habe sich in der Adr3 befunden. Das Geschäftslokal betreffend den Autoersatzteilhandel sei in der Adr4 angesiedelt. Beide Lokale hätten denselben Eingang. Das Fotostudio habe sich nicht in der Privatwohnung befunden. Zum Mietvertrag betreffend das Fotostudio: Ein schriftlicher Mietvertrag betreffend die später als Fotostudio genutzte Lagerräumlichkeit bestehe nicht. Der Mietvertrag sei bloß mündlich erweitert worden.*

*Zum Grund für die Errichtung des Fotostudios: Die Einrichtung sei zunächst aufgrund privater Interessen erfolgt. Nach zwei bis drei Monaten habe sich aber gezeigt, dass allgemein Interesse an der Anmietung des Studios bestünde. In Erwartung positiver Gesamtüberschüsse seien die Mieteinkünfte der Umsatzsteuer unterworfen und die Überschüsse in die Einkommensteuererklärung aufgenommen worden.*

*Zur Anzahl der Mieter: Die Vermietung des Studios sei jeweils nur für kurze Dauer an eine vergleichsweise große Zahl verschiedener Mieter erfolgt. Im Durchschnitt der Jahre 2009 bis 2012 sei das Studio von 40 bis 50 verschiedenen Mietern pro Jahr genutzt worden. Bei einer durchschnittlichen Mietdauer von drei Stunden (= häufigste Buchungsdauer) seien in den Jahren 2009 bis 2012 durchschnittlich rund 85 Vermietungen pro Jahr zu verzeichnen gewesen. Eine ähnliche Vermietung erfolge nunmehr durch das "M". Die Vermietung habe sich von einer solchen gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO unterschieden (kurzfristige Vermietung von Räumlichkeiten inkl. technischer Einrichtung und Nebenleistungen vs langfristige Vermietung einer Eigentumswohnung oder eines Eigenheims).*

*Zur Dauer der Mietverhältnisse: Die Vermietung sei kurzfristig und für jeweils kurze Zeitspannen erfolgt. Der größte Teil sei auf drei Stunden limitiert gewesen (Kosten: 45 Euro inkl. USt). Zum Teil sei das Studio auch tageweise vermietet worden.*

*Zu den Leistungen: Der Bf habe neben der Überlassung der Räumlichkeit sowie der darin befindlichen Fotoausrüstung (Blitzsystem, Deckenschiensystem, zT Kamera, etc.) auch Nebenleistungen wie Verwaltung, Reinigung und Instandhaltung sowie Einrichtung, Überwachung der ausreichenden Beheizung etc. erbracht.*

*Zu den Mietverträgen mit den Studionutzern: Zwischen diesen und dem Bf seien aufgrund der sehr kurzen Vertragslaufzeit keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen worden.*

*Über die in der Regel in bar vereinbarte Miete sei von ihm ein Paragon ausgestellt worden.*

*Zur Privatnutzung: Im Zeitraum 2008 bis 2010 sei das Studio auch privat genutzt worden, wobei diese auf rund 75 Stunden/Jahr geschätzt würde. Zum Teil sei auch eine betriebliche Nutzung erfolgt, da der Bf viele Artikel seines Autoersatzteilhandels im Online-*

*Shop präsentiert und abfotografiert habe. Es würde sich ein Privatanteil von rund 30% ergeben.*

*Zur Werbung: Die Vermietung sei im Internet beworben worden (inkl. Auftritt in verschiedenen Foren). Einen wesentlichen Faktor habe auch die Weiterempfehlung von Nutzern an Bekannte und Kollegen dargestellt.*

*Zur Reinigung des Studios: Diese und die erforderlichen Instandhaltungsarbeiten erfolgten durch den Bf.*

*Die Überschussrechnungen betreffend die Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2008 bis 2013 (inklusive Anlageverzeichnissen und Aufgliederungen) wurden beigelegt.*

*Zur Privatnutzung der Kamera: Auch die gestohlene Kamera sei privat verwendet worden. Der Privatanteil werde mit 45% geschätzt.*

*Zum Zeitpunkt des Übergangs in den Gewerbebetrieb: Mit April habe er die aktive Vermietung (im Sinne der Überlassung inkl. Organisation und Nebenleistungen) des Fotostudios beendet, das Anlagevermögen verkauft und die Räumlichkeit an das "M" (unter)vermietet. Die Mieteinnahmen und die an die Vermieterin bezahlten Mieten seien ab April 2013 in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingeflossen. Die aktive Vermietungstätigkeit sei insbesonders aus zeitlichen Gründen, um den Geschäftsrückgang im Autoersatzteilhandel zu stoppen, eingestellt worden.*

*Zur Erfassung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Ab April 2013 seien die Mieteinnahmen für das Studio sowie der entsprechende Mietaufwand in Höhe von 266,67 € (2014 erhöht auf 375,00 €) in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgenommen worden. Die Mieterträge ab Mai 2014 beträfen einen räumlich abgetrennten Teil des Geschäftslokales in der Adr4, den der Bf ebenfalls an das "M" untervermietet habe. Mit diesem Zeitpunkt sei das M in die Adr4 übersiedelt. Der Bf habe sein Geschäftslokal aus Kostengründen verkleinert und nunmehr diesen abgetrennten Teil an das M vermietet. Die Miete werde vom Mietstudio weiterhin bezahlt und in der Buchhaltung erfasst. Sonstige Aufwendungen aus der Vermietung seien in den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht enthalten.*

*Bezogen auf das Fotostudio in der Adr3 ergäben sich folgende Auswirkungen:*

	2013	2014
Mieteinnahmen	2.400,02	1.391,67
Mitausgaben	2.250,00	1.000,00
Überschuss	150,02	391,02

In diesem Zusammenhang wurde auf die angefügten Kontoblätter verwiesen.

*Zum Zusammenhang von Gewerbebetrieb und Vermietung: Ein funktionaler Zusammenhang bestehe nicht. Es bestehe allenfalls ein räumlicher Zusammenhang. Die Erfassung der Mieteinkünfte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt. Die Miete für Fotostudio und Geschäftslokal sei an die gleiche Vermieterin bezahlt worden.*

*Derzeit sei das Fotostudio in der Adr3 leer. Die Räumlichkeit sei zunächst durch das M angemietet worden (April 2013 bis inklusive April 2014). Ab Mai 2014 sei das M in einem räumlich abgetrennten Teil des vom Bf angemieteten Geschäftslokales in der Adr4 übersiedelt.*

**10.** In der Folge wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht der **belangten Behörde** zur Kenntnis übermittelt. Gleichzeitig wurde eine Neuberechnung der Einkünfte aus der streitgegenständlichen Vermietung des Fotostudios für die Jahre 2008 bis 2013 auf Basis der neuen Erkenntnisse (insbesonders Berücksichtigung eines Privatanteiles von 30% bzw. eines solchen von 45% bei der 2010 angeschafften Kamera "Canon"; Ausscheiden der 2012 angeschafften Ersatzkamera aus dem Betriebsvermögen wegen Privatnutzung) übersandt, aus der sich im abgeschlossenen Betätigungszeitraum 2008 bis 2013 (Qualifikation als gewerbliche Tätigkeit) ein Totalgewinn ergab. Um Stellungnahme wurde ersucht.

Hiezu teilte der Vertreter der belangten Behörde am **14.03.2016 per E-Mail** mit, dass gegen die Berechnung bzw. einen entsprechenden Ansatz der Einkünfte keine Einwände bestünden.

**11.** Die Neuberechnung der Einkünfte aus der (gewerblichen) Vermietung des Fotostudios aufgrund der neuen Ermittlungsergebnisse wurden auch dem steuerlichen Vertreter des Bf's übermittelt.

Mit **E-Mail vom 29.03.2016** teilte dieser mit, dass gegen die entsprechende Berechnung der Einkünfte durch das Bundesfinanzgericht keine Einwände bestünden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Der Bf betreibt einen Autoersatzteilhandel und bezieht hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In einem Lagerraum neben seinem Geschäftslokal richtete er im Jahr 2008 zunächst aus privater Motivation ein Fotostudio ein. Nachdem er allgemeines Interesse an der Anmietung dieses Studios bemerkte, entschloss er sich, dieses auch zu vermieten. Erste geringfügige Einnahmen (83,34 €) erzielte er hieraus im Dezember 2008.

Die Räumlichkeit wurde samt Ausstattung bzw. technischem Equipment (insbesondere Blitzsystem, Deckenschienensystem, zum Teil Kamera) einer Vielzahl von wechselnden Mietern zur Verfügung gestellt. Die häufigste Mietdauer pro Mieter betrug circa drei Stunden. Im Durchschnitt wurde das Studio von 40 bis 50 verschiedenen Mietern pro Jahr genutzt, wobei in den Jahren 2009 bis 2012 durchschnittlich rund 85 Vermietungen

pro Jahr verzeichnet wurden. Auch Nebenleistungen wie Verwaltung, Reinigung und Instandhaltung der Räumlichkeiten sowie der Einrichtung und Überwachung der ausreichenden Beheizung wurden erbracht. Die Vermietung wurde über eine Internetseite beworben und organisiert. Darüber hinaus war der Bf mit dem Fotostudio auch in diversen Internetforen vertreten. Ein wesentlicher Faktor für das Ansteigen der Vermietungen war die Weiterempfehlung von Nutzern des Studios. Mit April 2013 beendete der Bf die "aktive Vermietung" des Fotostudios, verkaufte das Anlagevermögen und vermietete die Räumlichkeit ohne weitere Nebenleistungen bis März 2013 an ein Mietstudio. Dies geschah aus zeitlichen Gründen, um mehr Kapazitäten für den Hauptbetrieb (Autoersatzteilhandel) zur Verfügung zu haben.

Das Fotostudio wurde im Ausmaß von circa 30% auch privat genutzt. Die in der Ausrüstung des Studios enthaltene Kamera "Canon" wurde zu circa 45% privat genutzt. Die nach einem Diebstahl im Jahr 2012 angeschaffte Ersatzkamera wurde nicht mehr ins Betriebsvermögen aufgenommen.

Die bis März 2013 erzielten **Einkünfte aus der gewerblichen Vermietung des Fotostudios** beliefen sich auf folgende Höhe (Beträge in €):

	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Einnahmen:</b>			
<b>laufend</b>	83,34	2.991,67	4.066,66
<b>Anlagenverkauf</b>			5.237,49
<b>Summe/Einnahmen</b>	83,34	2.991,67	9.304,15
<b>Ausgaben:</b>			
<b>Miete/Pacht*)</b>	1.386,00	1.512,00	1.876,00
<b>Werbung</b>	45,00	148,95	128,59
<b>Verbrauchs-material*)</b>	301,97	90,58	517,71
<b>Instand-haltung*)</b>	179,66	768,71	270,87
<b>Fachliteratur*)</b>	78,80	0,00	0,00
<b>Büromaterial*)</b>	0,00	33,18	0,00
<b>Deko*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Fremd-leistungen*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Reisekosten*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Gebühren</b>	0,00	0,00	0,00

<b>Buchwert-abgang</b>	0,00	0,00	5.347,81
<b>AfA*)</b>	474,93	1.401,97	2.441,25
<b>Summe/Ausgaben</b>	2.466,36	3.955,39	10.582,23
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>-2.383,02</b>	<b>-963,72</b>	<b>-1.278,08</b>

	2011	2012	2013
<b>Einnahmen:</b>			
<b>laufend</b>	7.570,83	3.655,86	437,48
<b>Anlagenverkauf</b>		358,33	3.346,66
<b>Schadenersatz</b>		4.328,00	
<b>Mieteinnahmen</b>			112,50
<b>bis März 2013</b>			
<b>Summe/Einnahmen</b>	7.570,83	8.342,19	3.896,64
<b>Ausgaben:</b>			
<b>Miete/Pacht*)</b>	2.100,00	2.100,00	525,00
<b>Werbung</b>	161,08	144,07	24,17
<b>Verbrauchs-material*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Instand-haltung*)</b>	314,64	13,28	0,00
<b>Fachliteratur*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Büromaterial*)</b>	47,00	0,00	0,00
<b>Deko*)</b>	1,74	0,00	0,00
<b>Fremd-leistungen*)</b>	462,00	0,00	0,00
<b>Reisekosten*)</b>	200,45	0,00	0,00
<b>Gebühren</b>	0,00	0,00	54,87
<b>Buchwert-abgang</b>	0,00	392,32	1.104,30
<b>AfA*)</b>	1.928,08	1.114,75	245,99
<b>Summe/Ausgaben</b>	5.214,99	3.764,42	

			1.954,33
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>+2.355,84</b>	<b>+4.577,77</b>	<b>+1.942,31</b>
<b>Totalgewinn 2008 - 2013</b>			<b>+4.251,10</b>

**\*) Anmerkungen:**

- Berücksichtigung eines Privatanteiles von 30% bzw. 45% (Kamera Canon ab 2010); Ansatz einer Halbjahres-AfA im Jahr 2008
- AfA und Buchwertabgang betreffend die im Jahr 2012 angeschaffte, nunmehr privat genutzte Ersatzkamera wurden nicht berücksichtigt. Veräußerungserlös und Buchwertabgang der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wurden erfasst.

**II) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Ausführungen des Bf's in den einzelnen Vorhaltsverfahren, insbesondere aus jenen in seinem Schriftsatz vom 11.12.2015, der dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurde, und daran anschließend aus der Beantwortung des Schreibens des Bundesfinanzgerichtes vom 19.02.2015 (samt beigelegten Überschussrechnungen). Darin hat der Bf sehr nachvollziehbar und glaubhaft den Ablauf der Geschehnisse dargestellt. Aufgrund dieser Ausführungen und der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die betroffenen Jahre wurde vom Bundesfinanzgericht eine Neuberechnung der Einkünfte für die Jahre 2008 bis 2013 angestellt, wonach sich insgesamt ein Totalgewinn aus der gewerblichen Vermietung des Fotostudios ergab.

Diese Berechnung wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und wurde von beiden Seiten keine Einwände dagegen vorgebracht. Die sich daraus in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 bis 2010 ergebenden Einkünfte aus der Vermietung des Fotostudios stehen damit außer Streit.

**III) Rechtliche Beurteilung:**

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2008 bis 2010 zunächst die Beurteilung der Vermietung des Fotostudios als **Liebhaberei**.

**1. Die Liebhaberei-Beurteilung** hatte auf Basis folgender **Rechtsgrundlagen bzw. allgemeiner Erwägungen** zu erfolgen:

**§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:**

*"(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten*

ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 und 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. Wirft dagegen die Tätigkeit auf Dauer Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen – positiven – Einkünften ausgeglichen werden können (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11; UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03; UFS 1.10.2010, RV/0484-F/08). Es liegt Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der **Liebhabereiverordnung (LVO, BGBI. II Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 und BGBI. II Nr. 15/1999)** zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung hingegen Liebhaberei 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 des Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 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

*(§ 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 entgegeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

Den zitierten Rechtsgrundlagen, insbesonders den Bestimmungen der LVO ist zu entnehmen, dass bei Beurteilung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, zunächst zu klären ist, ob die konkrete Betätigung eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO oder gemäß § 1 Abs. 2 LVO darstellt.

Handelt es sich um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt, ob also die Vermutung der Liebhaberei widerlegt werden kann.

## **2. Erwägungen im konkreten Fall:**

**2.1. Was die Einordnung der Tätigkeit anlangt, so gelangte das Bundesfinanzgericht zu der Ansicht, dass die Tätigkeit des Bf's eine solche gemäß § 1 Abs. 2 LVO mit grundsätzlicher Liebhabereivermutung darstellte.**

Wenngleich dem Bf darin beizupflichten ist, dass es sich dabei nicht etwa um eine der Vermietung einer Eigentumswohnung vergleichbare Tätigkeit handelte, so ergab sich dennoch die Subsumtion unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei der Betätigung des Bf's um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern bzw. eines Sachinbegriffes von Wirtschaftsgütern handelte, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße auch für die Nutzung im Rahmen der eigenen persönlichen Neigungen eigneten.

Wenngleich die Qualifikation der Wirtschaftsgüter zwar abstrakt (ohne Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse) zu erfolgen hat, ist sie dennoch auch auf die Umstände des Einzelfalles bezogen zu sehen, worunter insbesondere Anzahl und Umfang der Wirtschaftsgüter und die Qualität der Betätigung zu verstehen sind (*Doralt/Renner, EStG*<sup>14</sup>, § 2 Tz 464).

Davon, dass die im Fotostudio vorhandenen Wirtschaftsgüter einzeln und in ihrer Gesamtheit der Tätigkeit eines passionierten Hobbyfotografen zugeordnet werden können, ist grundsätzlich auszugehen. Diese Annahme wurde im vorliegenden Fall auch dadurch bestätigt, dass der Bf selbst eingestand, dass Auslöser für die Einrichtung des Fotostudios zunächst das persönliche Interesse gewesen sei. Erst nachdem sich gezeigt hatte, dass aufgrund des allgemeinen Interesses neben der privaten Nutzung auch Einkünfte aus dessen Vermietung lukriert werden könnten, hatte er die Tätigkeit aufgenommen.

Wenngleich der Betätigung aufgrund der großen Anzahl kurzfristiger Vermietungen eine gewisse Intensität nicht abgesprochen werden konnte, so musste von deren Umfang und dem Gesamtbild her daher dennoch von einer besonderen Eignung des als Fotostudio eingerichteten Raumes für eine Nutzung im Rahmen der persönlichen Neigung

des Bf's ausgegangen werden. Der Bf vermietete lediglich eine einzige, ehemals als Lagerraum genutzte Räumlichkeit, die er ursprünglich nach seinen Bedürfnissen eingerichtet hatte und die er auch weiterhin zumindest teilweise selbst nutzte.

Die Bewirtschaftung des für die spezielle Nutzung als Fotostudio eingerichteten Raumes war somit als Betätigung mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO zu qualifizieren.

**2.2.** In einem weiteren Schritt war im gegenständlichen Fall die Frage zu klären, ob dem Bf die **Widerlegung der Liebhabereivermutung** dergestalt gelungen ist, dass er gemäß § 2 Abs. 4 LVO darlegen konnte, dass seine Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

**2.3.** Wie sich aufgrund seiner Angaben während des Beschwerdeverfahrens ergab, waren sowohl Art als auch Höhe der erklärten Einkünfte aus dem Fotostudio zu korrigieren. Einerseits drängte sich die Frage auf, ob nicht aufgrund der Art der Vermietung Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlagen, welche Qualifikation sich im Hinblick auf die Erfassung der Veräußerungserlöse von Anlagegütern auf die Höhe der Einkünfte auswirkt. Andererseits war eine Korrektur wegen der behaupteten teilweisen Privatnutzung vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang waren folgende rechtliche Erwägungen anzustellen:

#### **2.3.1. Zum Ansatz von Privatanteilen:**

Gemäß **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem folgende Aufwendungen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 wird nach Lehre und Rechtsprechung als Kernaussage das **Aufteilungs- und Abzugsverbot** abgeleitet, das dann Platz greift, wenn Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter vorliegen und diese tatsächlich im Einzelfall unter Heranziehung der typisierenden Betrachtungsweise eine (Mit)Veranlassung in der Lebensführung haben. Aufwendungen solcher Art sind auch im Falle einer betrieblichen/beruflichen Mitveranlassung zur Gänze nicht abziehbar, es sei denn, es wäre eine einwandfreie und objektiv nachvollziehbare Trennung in den betrieblichen/beruflichen Teil und den privaten Teil möglich (siehe hiezu Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band II C, § 20 Tz 3).

Ein Aufteilungsgebot besteht somit dann **nicht**, wenn eine **klar abgrenzbare betriebliche bzw. berufliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung** gegeben ist.

Diesfalls kann die Aufteilung allenfalls auch im Schätzungswege erfolgen (Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 22; VwGH 18.10.1992, 3748/80; VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

So geht der Verwaltungsgerichtshof etwa auch bei Musikinstrumenten, die von bestimmten Berufsgruppen angeschafft werden, von einer Aufteilbarkeit aus (siehe zB Klavier eines Klavier- bzw. Musiklehrers – VwGH 27.05.1999, 97/15/0142). Bestimmend war in diesem Zusammenhang offensichtlich die Berücksichtigung des für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung maßgeblichen Kriteriums der "**Notwendigkeit**". Im Erkenntnis VwGH 24.02.2011, 2007/15/0042, wurde darauf hingewiesen, dass bei Aufwendungen oder Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden darf, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Ebenso ist eine nicht bloß untergeordnete anteilige Nutzung zur Einkunftszielung von gewissen Wirtschaftsgütern wie PC oder Telefon bei bestimmten Berufsgruppen typischerweise unzweifelhaft gegeben, weil bei diesen eine betriebliche bzw. berufliche Betätigung ohne Einsatz der betreffenden Wirtschaftsgüter schlechterdings unvorstellbar wäre. Es kann daher in solchen Fällen für die Ausmessung des Nutzungsanteiles auf eine Schätzung zurückgegriffen werden (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten diese Aussagen Folgendes:  
Wenn nun gewisse Bestandteile des beschwerdegegenständlichen Fotostudios (wie zB Kameras, Blitze etc.) auch Wirtschaftsgüter darstellen, bezüglich welcher wegen ihres Nahebezuges zur privaten Lebensführung grundsätzlich in typisierender Betrachtungsweise ein Aufteilungsverbot anzunehmen wäre, ist im vorliegenden Fall im Hinblick auf obige Ausführungen zufolge der untrennbar Verknüpfung der Tätigkeit des Bf's (Vermietung des Fotostudios) mit dem Vermietungsgegenstand (Sachgesamtheit der Wirtschaftsgüter des Fotostudios) von einer klar abgrenzbaren betrieblichen Veranlassung auszugehen. Eine Vermietung des Fotostudios ohne Einsatz der betreffenden Wirtschaftsgüter wäre schlichtweg nicht vorstellbar. Die entsprechenden Aufwendungen erwiesen sich als für die betriebliche Tätigkeit unbedingt notwendig. Ebenso wie bei der Anschaffung eines Klaviers durch den Klavierlehrer (siehe VwGH 27.05.1999, 97/15/0142) ist auch bei der Anschaffung von Fotoausrüstung zwecks Vermietung eine entsprechend klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung zu erkennen. Werden diese Gegenstände zum Teil auch privat genutzt, so kann daher eine Aufteilung im Schätzungswege erfolgen.

Der Bf stellte die Höhe der Privatanteile im Beschwerdeverfahren glaubhaft und nachvollziehbar dar, sodass diese übereinstimmend in der von ihm dargelegten Höhe in Ansatz zu bringen waren (siehe unten Punkt 2.4.1.).

### **2.3.2. Zur Qualifikation der Einkünfte aus der Vermietung des Fotostudios als Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

**§ 28 Abs. 1 EStG 1988** in den hier maßgeblichen Stellen lautet folgendermaßen:

*"Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:*

- 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*
- 2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.*

*..."*

Der Bf vermietete in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen ein Fotostudio samt Einrichtung an eine Vielzahl von Mietern für jeweils nur kurze Dauer (meistens für ca. drei Stunden). Im Durchschnitt wurde das Studio von 40 bis 50 verschiedenen Mietern pro Jahr genutzt. In den Jahren 2009 bis 2012 waren pro Jahr durchschnittlich 85 Vermietungen zu verzeichnen. Die Vermietung wurde im Internet intensiv beworben und der Bf lieferte auch umfangreiche Supportdienste. Mit April 2013 beendete der Bf die "aktive Vermietung" des Fotostudios und vermietete die Räumlichkeit ohne Nebenleistungen an ein Mietstudio.

Hinsichtlich der Qualifikation der Einkünfte des Bf's stellte sich zunächst die Frage, ob - vorbehaltlich der Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei - die beschriebene Tätigkeit als Vermietungstätigkeit zu qualifizieren war und als solche zu Einkünften aus der Vermietung eines Sachinbegriffes im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 führte, oder ob es sich dabei bereits um eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 handelte.

Maßgebliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Gewerbebetrieb ist, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandsgegenstandes hinausgeht. Zur bloßen Vermietung müssen besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Zur gewerblichen Tätigkeit wird eine Vermögensverwaltung zB erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Dies ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang deutlich jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 23 Rz 61; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 29.11.2006, 2003/13/0065; VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060). Bei Vermietung von Wirtschaftsgütern wie Ausstellungsräumen, Geschäftslokalen, Bürogebäuden, Sportstätten oder Veranstaltungssälen wird insbesondere bei ständig wechselnden kurzfristigen Vermietungen und entsprechenden Nebenleistungen in der Regel von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 23 Rz 79 und die dort zit. Jud.).

**Im gegenständlichen Fall** wurde ein einem Geschäftslokal oder Veranstaltungsraum gleichzuhaltender Raum samt Ausstattung (vor allem auch technischem Equipment) als Fotostudio einer Vielzahl von ständig wechselnden Mietern zur Verfügung gestellt. Der

Bf betrieb hiefür intensive Werbung im Internet und lieferte umfangreiche Supportdienste (Verwaltung, Reinigung,...), wobei insbesonders zu beachten ist, dass gerade die mitvermieteten technischen Geräte offensichtlich einer erhöhten Betreuung bedurften, um deren Funktionstüchtigkeit zu gewährleisten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ging diese Tätigkeit in objektiver Betrachtungsweise deutlich über eine Art der bloßen Nutzungsüberlassung in Form passiver Vermögensverwaltung hinaus. Darauf deuten auch die Ausführungen des Bf's hin, wonach er diese "aktive Vermietung" mit April 2013 beendet habe, weil ihm die Kapazitäten dafür in seinem Hauptbetrieb fehlten, und zu einer klassischen Vermietung (bloße Überlassung der Räumlichkeit an ein Mietstudio ohne weitere Nebenleistungen) übergegangen sei.

Die Einkünfte aus der in dieser Weise betriebenen Tätigkeit waren daher (vorbehaltlich der Liebhaberei-Beurteilung) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

## 2.4. Ergebnis:

**2.4.1.** Aufgrund obiger rechtlicher Erwägungen ergab sich folgende - von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens akzeptierte - **Neuberechnung der als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizierenden Einkünfte des Bf's aus der Vermietung des Fotostudios bis März 2013:**

	2008	2009	2010
<b>Einnahmen:</b>			
<b>laufend Anlagenverkauf</b>	83,34	2.991,67	4.066,66 5.237,49
<b>Summe/Einnahmen</b>	83,34	2.991,67	9.304,15
<b>Ausgaben:</b>			
<b>Miete/Pacht*)</b>	1.386,00	1.512,00	1.876,00
<b>Werbung</b>	45,00	148,95	128,59
<b>Verbrauchs- material*)</b>	301,97	90,58	517,71
<b>Instand- haltung*)</b>	179,66	768,71	270,87
<b>Fachliteratur*)</b>	78,80	0,00	0,00
<b>Büromaterial*)</b>	0,00	33,18	0,00
<b>Deko*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Fremd- leistungen*)</b>	0,00	0,00	0,00

<b>Reisekosten*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Gebühren</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Buchwert-abgang</b>	0,00	0,00	5.347,81
<b>AfA*)</b>	474,93	1.401,97	2.441,25
<b>Summe/Ausgaben</b>	2.466,36	3.955,39	10.582,23
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>-2.383,02</b>	<b>-963,72</b>	<b>-1.278,08</b>

	2011	2012	2013
<b>Einnahmen:</b>			
<b>laufend</b>	7.570,83	3.655,86	437,48
<b>Anlagenverkauf</b>		358,33	3.346,66
<b>Schadenersatz</b>		4.328,00	
<b>Mieteinnahmen</b>			112,50
<b>bis März 2013</b>			
<b>Summe/Einnahmen</b>	7.570,83	8.342,19	3.896,64
<b>Ausgaben:</b>			
<b>Miete/Pacht*)</b>	2.100,00	2.100,00	525,00
<b>Werbung</b>	161,08	144,07	24,17
<b>Verbrauchs-material*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Instand-haltung*)</b>	314,64	13,28	0,00
<b>Fachliteratur*)</b>	0,00	0,00	0,00
<b>Büromaterial*)</b>	47,00	0,00	0,00
<b>Deko*)</b>	1,74	0,00	0,00
<b>Fremd-leistungen*)</b>	462,00	0,00	0,00
<b>Reisekosten*)</b>	200,45	0,00	0,00
<b>Gebühren</b>	0,00	0,00	54,87
<b>Buchwert-abgang</b>	0,00	392,32	1.104,30

<b>AfA*)</b>	1.928,08	1.114,75	245,99
<b>Summe/Ausgaben</b>	5.214,99	3.764,42	1.954,33
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>+2.355,84</b>	<b>+4.577,77</b>	<b>+1.942,31</b>
<b>Totalgewinn 2008 - 2013</b>			<b>+4.251,10</b>

**\*) Anmerkungen:**

Bei den gekennzeichneten Aufwendungen wurde entsprechend den glaubhaften Ausführungen des Bf's von den erklärten Beträgen ein Privatanteil von 30%, bei der Kamera Canon (ab 2010) ein solcher von 45% abgezogen.

Im Jahr 2008 wurde für die im 1. Halbjahr angeschafften Anlagegüter gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 nur eine Halbjahres-AfA berücksichtigt, da sich der Bf nach seinen Angaben erst nachträglich zur Vermietung entschlossen hat und Einnahmen erst ab Dezember 2008 erzielt wurden. Eine Vermietungsabsicht konnte sohin mangels Nachweises einer solchen im ersten Halbjahr erst ab dem 2. Halbjahr 2008 unterstellt werden.

AfA und Buchwertabgang betreffend die im Jahr 2012 angeschaffte, nunmehr privat genutzte Ersatzkamera wurden nicht berücksichtigt. Veräußerungserlös und Buchwertabgang der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens war nicht um einen Privatanteil zu kürzen. Die private Nutzung wurde als Nutzungsentnahme im Wege der Kürzung der AfA um den Privatanteil berücksichtigt (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 78).

**2.4.2.** Im gegenständlichen Fall lag ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum vor. Der Bf stellte seine als gewerbliche Vermietung (kurzfristige Vermietungen des Fotostudios samt Einrichtung) mit Ende März 2013 ein und ging zu einer anderen Art der Bewirtschaftung des Raumes (Dauervermietung mit bloßer Raumüberlassung) über.

Wie sich aus beiliegender Tabelle ersehen lässt, konnte er im abgeschlossenen Beurteilungszeitraum insgesamt einen Totalgewinn in Höhe von 4.251,10 € erwirtschaften. Insbesonders aus den Verhältnissen des Jahres 2011 ist ersichtlich, dass ein Gewinn auch aus den laufenden Einnahmen zu erzielen war. Wenn der Bf nach einer Unwägbarkeit (Diebstahl) im Jahr 2012 und aus freiwilligem Antrieb (Konzentration seiner Kräfte auf seinen Hauptbetrieb) im Jahr 2013 die streitgegenständliche Tätigkeit aufgab, kann ihm dies nicht zum Schaden gereichen, da es ihm gelungen ist, die Liebhábereivermutung gemäß § 2 Abs. 4 LVO zu widerlegen.

**2.4.3.** Dem Beschwerdebegehren war daher **insofern stattzugeben**, als im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen **Vermietung des Fotostudios** in den beschwerdegegenständlichen Jahren **nicht von Liebháberei** auszugehen war. Die daraus resultierenden Einkünfte waren aber nicht, wie bisher, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der sich aus obigen Tabellen ergebenden Höhe** in Ansatz zu bringen.

**2.4.4. Die gesamten Einkünfte des Bf's aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2008 bis 2010 errechnen sich daher, wie folgt (Beträge in €):**

	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb/ Autoersatzteilhandel lt. Erklärung	28.814,89	17.748,38	14.034,61
Einkünfte aus Gewerbebetrieb/ Vermietung Fotostudio lt. Erkenntnis	-2.383,02	-963,72	-1.278,08
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkenntnis</b>	<b>26.431,87</b>	<b>16.784,66</b>	<b>12.756,53</b>

#### **IV) Zulässigkeit einer 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

#### **Zur Beurteilung als Einkunftsquelle:**

Die Feststellung, ob eine konkret vorliegende Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern vorliegt, die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, ist bezogen auf den Einzelfall nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu treffen. Ebenso handelt es sich bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Betätigung um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036), die ebenfalls im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu lösen ist. Insofern lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

#### **Zum Abzug der Privatanteile:**

Die Möglichkeit der Schätzung eines Privatanteiles bei Wirtschaftsgütern, die für die Erzielung von Einkünften notwendig sind, aber auch privat genutzt werden, ergibt sich aus dem Erkenntnis VwGH 27.05.1999, 97/15/0142, und ist diese insofern nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

**Zur Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Die Abgrenzung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von jenen aus Gewerbebetrieb hat aufgrund der sich in der Rechtsprechung herauskristallisierten Parameter, die auf eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Tätigkeit hinweisen, jeweils bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Es liegt sohin auch hier keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 14. April 2016