

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Hoffmann Reitsammer & Partner Steuerberatung GmbH & Co KG, Innsbrucker Bundesstraße 83a, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 29.08.2011, gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Stadt vom 27.07.2011, betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Verfahrensgang

In den Beschwerdejahren erklärte die Beschwerdeführerin (Bf) Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stammen aus der im Jahr 1997 begonnenen Vermietung einer in ihrem Wohnhaus gelegenen Wohnung.

Nach Vorlage einer Prognoserechnung 2002 im Dezember 2003 wurden die Jahre 2003 bis 2005 vorläufig erklärungsgemäß veranlagt.

Nach einem Vorhalteverfahren aufgrund fehlender Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Einkommensteuererklärungen ab 2006 erließ das Finanzamt am 27.07.2011 gem. § 220 (2) BAO endgültige Bescheide für die Streitjahre, in denen die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilt wurde. Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sei bei der Vermietung von Eigentumswohnungen bei Auftreten von Ausgabenüberschüssen grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen.

Die Vermietungstätigkeit könne nur dann als Einkunftsquelle anerkannt werden, wenn trotz Auftreten zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum (20 Jahre) tatsächlich zu erwarten sei.

Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Zeitraumes sei grundsätzlich nur das Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Sei die Vermietung nicht auf Grund von Unwägbarkeiten, sondern aus privaten Motiven beendet worden, sei jedenfalls von Liebhaberei auszugehen, wenn im Vermietungszeitraum kein Gesamtüberschuss erzielt worden sei. Bei der Vermietung der Wohnung in Adresse, seien seit Beginn nur Ausgabenüberschüsse erzielt worden. Seit dem Jahr 2006 werde nach den Angaben der Bf die Wohnung privat genutzt.

Da innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraums (1997 – 2005) ein Gesamtüberschuss der Ausgaben über die Einnahmen erwirtschaftet worden sei und die Vermietung aus privaten Gründen beendet worden sei, seien die Ausgabenüberschüsse ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Werde die Wohnung zu einem späteren Zeitpunkt wieder vermietet, beginne im Hinblick auf die Einstufung als Einkunftsquelle ein neuer Beobachtungszeitraum.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 29.08.2011 Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Offensichtlich seien nicht sämtliche Umstände im Zusammenhang mit der Vermietung bekannt gegeben bzw. dem Finanzamt mitgeteilt worden. Bis zum Jahr 2005 sei an diverse Dritte vermietet worden, 2006 und 2007 sei versucht worden, neue Mieter zu finden. Im Jahr 2008 sei die Bf schwer erkrankt, ihr Ehegatte pensioniert worden und von A nach B, übersiedelt. Ihr Ehegatte, der bis zu seiner Pensionierung XX gewesen sei, habe ab diesem Jahr an der Krankenpflege, Haushaltsführung und Kindererziehung mitgewirkt.

Die Bf habe eine Pflegehilfe benötigt, die durch ihren Ehegatten vorgenommen worden sei. Zu diesem Zweck sei ab dem 4. Quartal 2008 die zu diesem Zeitpunkt noch immer leerstehende Wohnung zeitweilig von diesem in Anspruch genommen worden. Daher hätten keine weiteren Bemühungen zu einer Fortdauer der Vermietung gemacht werden können, weil diese frühestens im Zeitpunkt der vollständigen Genesung der Bf hätten erfolgen können.

Rechtsprechung und Lehre sähen keine Liebhaberei vor, wenn die „kleine“ Vermietungstätigkeit aufgrund von Unwägbarkeiten vorzeitig beendet werde. Unter Unwägbarkeiten (anormale wirtschaftliche Verhältnisse) würden vom Steuerpflichtigen

nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. unvorhergesehene Ereignisse verstanden. Darunter falle auch eine Erkrankung eines Steuerpflichtigen.

Wie dem Finanzamt bekannt gewesen sei, sei die ursprüngliche Vermietung jedenfalls auf einen langen Zeitraum ausgelegt worden, sodass sich jedenfalls ein Gesamtgewinn ergeben hätte. Es könne daher nicht von Liebhaberei ausgegangen werden, weshalb die bekämpften Bescheide wieder unter Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung – jedoch endgültig – auszustellen seien.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 26.09.2011 zur Entscheidung vor. Darin wurde ua. ausgeführt, dass die für die Jahre 2003 bis 2005 abgegebene Prognoserechnung nicht erfüllt worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes liege keine Unwagbarkeit vor, auch wenn in der Berufung eine Erkrankung der Bf als Grund für die Beendigung der Vermietung angegeben werde. Überdies sei bei entsprechender Adaptierung der im Jahr 2002 abgegebenen Prognoserechnung innerhalb von 20 Jahren kein Einnahmenüberschuss zu erwarten gewesen.

3 Sachverhalt

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt.

Die Bf begann im Jahr 1997 mit der Vermietung einer in ihrem Wohnhaus in Adresse gelegenen Wohnung. Ab dem Jahr 2006 wurde diese Wohnung nicht mehr vermietet.

Im Jahr 2008 erkrankte die Bf schwer. Ihr im Jahr 2008 von A nach B, übersiedelter Ehegatte nutzte in der Folge die gegenständliche Wohnung, um bei Krankenpflege, Haushaltsführung und Kindererziehung mitzuwirken.

Im Dezember 2003 legte die Bf folgende Prognoserechnung vor, die 23 Jahre nach Beginn der Vermietungstätigkeit einen Gesamteinnahmenüberschuss von 1.859,92 Euro ausweist:

	€ Einnahmen	€ Afa	€ Instandh.	€ Kreditzinsen	€ Sonstiges	€ Gew/Verl. Summe	Gesamt- überschuss	
							(Ergänzg. BFG)	
1997	1.744,15	931,08	662,12	4.142,07	2.029,17	-6.020,30	-6.020,30	
1998	4.796,41	1.862,17	2.883,00	7.564,15	1.815,37	-9.328,28	-15.348,58	
1999	6.119,05	5.586,51	346,29	5.039,13	1.720,24	-6.573,11	-21.921,69	
2000	6.351,61	1.862,17	400,35	6.761,48	783,63	-3.456,03	-25.377,72	
2001	5.508,60	1.862,17	960,73	7.314,52	2.136,29	-6.765,12	-32.142,84	
2002	5.092,55	1.862,17	2,18	5.708,70	2.517,95	-4.998,45	-37.141,29	
2003	5.143,47	1.862,17	0,00	2.963,89	0,00	317,41	-36.823,88	
2004	5.194,91	1.862,17	0,00	2.862,58	0,00	470,16	-36.353,72	
2005	5.246,86	1.862,17	0,00	2.728,38	0,00	656,31	-35.697,41	
2006	5.299,33	1.862,17	0,00	2.594,66	0,00	842,50	-34.854,91	
2007	5.352,32	1.862,17	0,00	2.453,08	0,00	1.037,07	-33.817,84	
2008	5.405,84	1.862,17	0,00	2.309,91	0,00	1.233,76	-32.584,08	
2009	5.459,90	1.862,17	0,00	2.144,63	0,00	1.453,10	-31.130,98	
2010	5.514,50	1.862,17	0,00	1.976,15	0,00	1.676,18	-29.454,80	
2011	5.569,65	1.862,17	0,00	1.797,36	0,00	1.910,12	-27.544,68	
2012	5.625,34	1.862,17	0,00	1.612,31	0,00	2.150,86	-25.393,82	
2013	5.681,60	1.862,17	0,00	1.405,95	0,00	2.413,48	-22.980,34	
2014	5.738,41	1.862,17	0,00	1.191,29	0,00	2.684,95	-20.295,39	
2015	5.795,80	1.862,17	0,00	962,71	0,00	2.970,92	-17.324,47	
2016	5.853,75	1.862,17	0,00	721,46	0,00	3.270,12	-14.054,35	
2017	5.912,29	1.862,17	0,00	459,38	0,00	3.590,74	-10.463,61	
2018	5.971,41	1.862,17	0,00	181,82	0,00	3.927,43	-6.536,18	
2019	6.031,13	1.862,17	0,00	2,13	0,00	4.166,83	-2.369,35	
2020	6.091,44	1.862,17	0,00		0,00	4.229,27	1.859,92	

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 bis 2005 wurden ausschließlich Werbungskostenüberschüsse ausgewiesen. Insgesamt wurde ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von 48.880,43 Euro erzielt:

Jahr	€ Einnahmen	€ Afa	€ Instandh.	€ Kreditzinsen	€ Sonstiges	€ Summe	Gesamt- überschuss	
							(Ergänzg. BFG)	
1997	1.744,15	931,08	662,12	4.142,07	2.029,17	-6.020,30	-6.020,30	
1998	4.796,41	1.862,17	2.883,00	7.564,15	1.815,37	-9.328,28	-15.348,58	
1999	6.119,05	5.586,51	346,29	5.039,13	1.720,24	-6.573,11	-21.921,69	
2000	6.351,61	1.862,17	400,35	6.761,48	783,63	-3.456,03	-25.377,72	
2001	5.508,60	1.862,17	960,73	7.314,52	2.136,29	-6.765,12	-32.142,84	
2002	5.092,55	1.862,17	2,18	5.708,70	2.517,95	-4.998,45	-37.141,29	
2003	5.143,47	2.001,50	307,20	4.907,01	1.886,80	-2.404,83	-39.546,12	
2004	4.000,00	1.862,17	253,71	4.513,93	2.827,50	-5.457,31	-45.008,43	
2005	6.000,00	1.862,17	700,30	4.479,36	2.835,17	-3.877,00	-48.880,43	

Unstrittig liegt eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO vor.

4 Rechtliche Begründung

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Nach der Liebhabereiverordnung, BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 358/97 (in der Folge kurz: LVO) ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 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).

Unbestritten ist, dass die gegenständliche Vermietung eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstellt und diese im Hinblick auf die seit Beginn der Vermietungstätigkeit erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei fällt. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch zur Stammfassung der LVO 1993 wiederholt ausgesprochen, dass die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Er hat es als nicht rechtswidrig angesehen, dass die belangte Behörde die Betätigung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert hat, wenn ein Gesamteinnahmenüberschuss erst nach 22 Jahren erreicht wird (vgl. VwGH 30.01.2003, 99/15/0040).

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes liegt auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036).

Es liegt am Beschwerdeführer, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075).

Die im Jahr 2003 vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung 2002 ist dazu nicht geeignet.

Sie geht vom Erreichen eines Gesamtüberschusses im Jahr 2020 in Höhe von 1.859,92 Euro aus, wobei die Jahre 1997 bis 2002 mit den tatsächlichen Werten angesetzt, ab 2003 die Einnahmen und Ausgaben geschätzt wurden. Nach der vorgelegten Prognoserechnung wird ein Gesamteinnahmenüberschuss nicht wie in § 2 Abs. 4 LVO gefordert, nach einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, sondern erst nach einem Zeitraum von 23 Jahren erzielt. Nach 20 Jahren Vermietungstätigkeit beträgt der prognostizierte Werbungskostenüberschuss noch 10.463,61 Euro. Dass bereits vor Vermietungsbeginn Aufwendungen (Ausgaben) angefallen wären, die einen absehbaren Zeitraum von höchstens 23 Jahren rechtfertigen würden, ist der Prognoserechnung nicht zu entnehmen.

Dazu kommt, dass einer Ertragsprognose, soll sie zur Widerlegung der Liebhabereivermutung taugen, nicht die jeweils für den Standpunkt des Abgabepflichtigen günstigsten, sondern die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen sind. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen anfallen werden, sind in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung anzusetzen (vgl. VwGH 05.05.1992, 92/14/0027 ; VwGH 31.05.2006, 2001/13/0171; VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036 ; VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167).

Bei den ab 2003 prognostizierten Ausgaben sind Instandhaltungskosten und sonstige Kosten ebenso wie die in den Vorjahren angefallenen sonstigen Werbungskosten gänzlich unberücksichtigt geblieben. Dies entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität. Die in den Jahren 2003 bis 2005 tatsächlich angefallenen durchschnittlichen Instandhaltungskosten betragen 420,00 Euro, die durchschnittlichen sonstigen Kosten 2.516,00 Euro. Der Ansatz von Instandhaltungskosten und sonstigen Kosten für die Jahre 2003 bis einschließlich 2005 in tatsächlicher Höhe und für die Jahre 2006 bis 2017 in durchschnittlicher Höhe von 420,00 Euro und 2.516,00 Euro würde einen zusätzlich zu berücksichtigenden Aufwand von 52.850,00 Euro ergeben.

Auch die für die Jahre 2003 bis 2005 prognostizierte Zinsbelastung in Höhe von 8.555,00 Euro entspricht nicht den tatsächlichen Ausgaben von 13.900,00 Euro. Die Differenz von 5.345,00 Euro führt zu einer weiteren Erhöhung des Werbungskostenüberschusses.

Es steht somit ohne jeden Zweifel fest, dass die eingereichte Prognoserechnung nicht geeignet war, einen Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb der Frist eines Zeitraumes von 20 Jahren (und auch nicht von 23 Jahren) glaubhaft zu machen.

Der Nachweis der objektiven Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit ist daher nicht erbracht worden. Die Liebhabereivermutung konnte nicht widerlegt werden.

Somit ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Ungeachtet der Gründe für die vorzeitige Beendigung der Betätigung ist jedenfalls von Liebhaberei auszugehen (siehe auch Doralt, EStG²⁰, § 2 Rz 458).

Es erübrigt sich daher, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Liegenschaft für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten und die Vermietung lediglich auf Grund einer Unwägbarkeit vorzeitig beendet werden musste. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Frage, ob und wann eine Tätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Salzburg-Aigen, am 28. Dezember 2018