



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100396/2012

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

über die Beschwerde

des Beschwerdeführers

vom

gegen die Bescheide

des Finanzamtes

vom

betreffend

beschlossen:

Mag. Erich Schwaiger

Bf.,

Wohnadresse, PLZ Wohnung

vertreten durch die

Seiwald & Herzog Wirtschaft

5400 Hallein, Bahnhofstraße

17. November 2011

Finanzamtes Salzburg-Land,

5026 Salzburg, Aignerstraße

vertreten durch

Mag. Peter Staudinger

19. Oktober 2011

Einkommensteuer für 2008 b

Die angefochtenen Bescheide werden gem. § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

Die hier zu beurteilende Berufung vom 17. November 2011 war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig und gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat. Sie wurde durch die Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013 zugewiesen.

Strittig ist derzeit ausschließlich die Abzugsfähigkeit von laufenden Verlusten, die bei der Vermietung einer im April 2008 angeschafften und schon im Juli 2010 wieder verkauften Wohnung anfielen. Das Finanzamt verweigerte dies sinngemäß mit dem Argument, aus der Veräußerung gehe die Absicht hervor, die Vermietung des Objektes schon vor Erzielung eines Totalüberschusses wieder einzustellen, weshalb Liebhaberei vorliege.

Der Berufungswerber bestreitet dies, weist eine solche Absicht von sich und begründet die Veräußerung mit seiner bei Anschaffung der Wohnung nicht absehbaren Scheidung.

1 Rechtsgrundlagen

1.1 Liebhaberei

Gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (BGBl. II Nr. 33/1993) ist Liebhaberei dann anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Verluste entstehen. Diese Annahme ist aber nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung ausgeschlossen, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum von **20 Jahren** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

1.1.1 Prognoserechnung

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, eine **realistische Prognoserechnung** vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis an Hand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen. Diese muss die Bewirtschaftungsart und den Plan des Steuerpflichtigen abbilden, wie er in einer der Objektivierbarkeit zugänglichen Weise in der Außenwelt in Erscheinung tritt und tatsächlich verwirklicht ist (VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024).

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf deshalb nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten im Beobachtungszeitraum ist im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten (vgl. VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106 mit weiteren Nachweisen).

Die Prognoserechnung hat die ab Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und die in einem überschaubaren Zeitraum zu erwartenden **Einnahmen** und Aufwendungen sämtlicher Jahre mit gleicher Bewirtschaftung zu umfassen (vgl. VwGH 20.12.2012,

2009/15/0033). Sie muss nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu erwartende **Fremdfinanzierungskosten** (VwGH 5.6.2003, 99/15/0129) genauso berücksichtigen wie die typischen Risiken einer zeitweiligen **Leerstehung** oder eines im Wirtschaftsleben nicht zu verhindernden **Mietausfalles** (vgl. etwa UFS 8.7.2011, RV/0225-F/10). Auch künftige **Instandhaltungs- und Reparaturkosten** haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz. Diese werden vor allem vom Alter und Zustand des Objektes abhängen, der dazu darzustellen bzw. zu ermitteln ist. Bei Neubauobjekten kann erfahrungsgemäß in den ersten zwanzig Jahren ab Erwerb mit maßvollen Instandhaltungen das Auslangen gefunden werden (vgl. 18.10.2012, 2010/15/0167), nicht aber bei Gebrauchtobjekten.

Beweispflichtig ist hier der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107 mwN).

1.1.2 Begrenzter Zeitraum, Unwägbarkeiten

Der 20-Jahres-Zeitraum kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums erzielbar sein (vgl. VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058 mit weiteren Nachweisen).

Wie vom Finanzamt richtig vorgebracht stellt der Verkauf des Mietobjektes vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war. Dies kann allerdings widerlegt werden, wenn er auf eine Unwägbarkeit zurückzuführen ist (24.6.2010, 2006/15/0343).

Da die Abgabenbehörde in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant war, obliegt die Pflicht zur Nachweisführung dabei dem Abgabepflichtigen. Beendet der Steuerpflichtige die Vermietung vorzeitig, liegt es an ihm, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, durch den Eintritt **konkreter Unwägbarkeiten**, ergeben hat (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; 23.11.2000, 95/15/0177 mit weiteren Nachweisen).

Eine steuerlich beachtliche Unwägbarkeit kann auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017) und unter Umständen ebenso in der unerwarteten Vermögensauseinandersetzung im Rahmen einer Scheidung liegen. Wird dieses Argument vorgebracht, ist es - unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers – umfassend zu prüfen und es sind seitens der Abgabenbehörde

Feststellungen darüber zu treffen, ob der behauptete Grund (Scheidung) tatsächlich unerwartet auftrat und für den Verkauf kausal war. Verweigern namhaft gemachte und beantragte Zeugen berechtigterweise ihre Aussage, muss dem Berufungswerber Gelegenheit geboten werden, sein Vorbringen anderweitig zu belegen.

Dass eine Liegenschaft länger nicht vermietet werden kann, stellt regelmäßig keine Unwägbarkeit (vgl. 24.2.2011, 2007/15/0025), sondern ein allgemeines Geschäftsrisiko dar, das im Rahmen der Prognoserechnung zu berücksichtigen ist (siehe oben).

1.2 Sonstige Problembereiche

Die Rechtsmittelbehörde ist gem. § 269 Abs. 1 BAO idgF (bisher § 279 Abs. 1 BAO) verpflichtet, den angefochtenen Bescheid **auch außerhalb der Berufungspunkte** auf seine Rechtsrichtigkeit zu überprüfen und erforderlichenfalls entsprechende Ermittlungen vorzunehmen bzw. vornehmen zu lassen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 269 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 4.3.1987, 85/13/0195; 10.5.2010, 2008/16/0139; *Stoll*, BAO, 2738).

2 Sachverhalt, Verfahrensgang, vorläufige Würdigung und offene Fragen

Das Finanzamt nahm das Einkommensteuerverfahren 2008 mit **Bescheid vom 19. Oktober 2011** wieder auf. Dieser Wiederaufnahmebescheid blieb zwar unbegründet, wurde aber auch nicht bekämpft. Er erwuchs damit in Rechtskraft und ist vom Unabhängigen Finanzsenat nicht zu beurteilen.

Mit demselben Datum erließ die Abgabenbehörde 1. Instanz auch neue Einkommensteuerbescheide 2008 (endgültig) und 2009 (endgültiger Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid), die beide mit der hier zu beurteilenden Berufung bekämpft wurden. Diese Bescheide ließen die durch die Vermietung der Wohnung „Wohnung_A“, PLZ Wohnungsort, entstandenen Verluste laut Erklärung unberücksichtigt.

Dazu findet sich im Einkommensteuerbescheid 2008 die folgende Begründung:

„Die Vermietung wurde im August 2008 begonnen. Bereits aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2009 geht hervor, dass der Verkauf der Wohnung beabsichtigt ist. Tatsächlich wurde die Wohnung lt. Kaufvertrag vom 16.07.2010 verkauft. Das heißt, die Vermietung wurde noch vor Erzielung eines Gesamtüberschusses aufgrund dieser Änderung der Bewirtschaftung beendet. Es ist daher von Liebhaberei auszugehen. Das bedeutet, dass Verluste aus der Vermietung ebenso wie allenfalls erzielte Gewinne steuerlich nicht relevant sind.“

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde nur mit einem Hinweis auf den Wiederaufnahmebescheid 2008 begründet, der aber wie oben erwähnt keine sachliche Begründung enthält.

In der **Berufung vom 17. November 2011** verwies der steuerliche Vertreter auf VwGH 24.6.2010, 2006/12/0343 und argumentierte, die strittige Wohnung sei als Vorsorgewohnung angeschafft worden und ein Verkauf sei nie beabsichtigt gewesen. Er verwies auf eine beigelegte Prognoserechnung (Akt Bl. 65), die nicht von einer begrenzten

Vermietungsdauer ausgeht und schon im 7. Jahr einen Totalüberschuss ausweist. Der Berufungswerber lebe seit **eineinhalb (Jahren) getrennt** von seiner Ehefrau und die Scheidung stehe unmittelbar bevor.

Diese nicht vorhersehbaren Veränderungen der Vermögens- und Familiensituation, welche zum Verkauf des Objektes führten, könnten deshalb nicht zu einer rückwirkenden Versagung der Anerkennung als Einkunftsquelle führen. Welche Veränderungen für den Verkauf tatsächlich ausschlaggebend waren, schilderte der Berufungswerber nicht.

Folgt man diesen Angaben, wäre die Trennung bereits im **Frühjahr 2009** erfolgt.

Aus dem ebenfalls vorgelegten Scheidungsbeschluss geht hervor, dass die Ehe am 23. Dezember 2011 gem. § 55a EheG rechtskräftig geschieden wurde. Als Grund wurde angeführt, die Ehe sei unheilbar zerrüttet und die eheliche Gemeinschaft seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben. Über die Scheidungsfolgen sei eine Vereinbarung geschlossen worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidungen vom 16. März 2012** als unbegründet ab. Es führte dazu auszugsweise aus, das Objekt sei am 9. April 2008 gekauft und mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2010 vor Erreichen eines Gesamtüberschusses wieder veräußert worden. Aus der vorgelegten Prognoserechnung sei aufgrund des zeitnahen Wiederverkaufes keine Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses ableitbar.

Im Hinblick darauf, dass der Verkauf der Wohnung schon in der Einkommensteuererklärung 2009 ernsthaft in Betracht gezogen worden sei, komme die Scheidung (Ende 2011) nicht als Unwägbarkeit in Betracht. Es handle sich zudem um eine (eigenfinanzierte) Vorsorgewohnung, weshalb nicht auszuschließen sei, dass nicht das Streben nach Einkünfterzielung, sondern vielmehr eine Kapitalanlage beabsichtigt gewesen sei (Hinweis auf LRL 2012 Rz 89). Damit fehle es an dem von der Judikatur (VwGH 2006/15/0343) verlangten Nachweis einer konkreten Unwägbarkeit, die zum Verkauf geführt hat.

Im **Vorlageantrag vom 16. April 2012** wies der Berufungswerber darauf hin, dass die Wohnung mittels eines Kredites der Bank_A in Höhe von EUR 70.000,00 sowie eines Privatkredites seiner damaligen Gattin in Höhe von EUR 140.000,00 finanziert worden sei. Die Auszahlung des Privatkredites sei am 9. Jänner 2009 mit EUR 80.000,00 sowie am 16. Jänner 2009 mit EUR 60.000,00 erfolgt.

Schon wenige Monate nach der Anschaffung der Eigentumswohnung (9. April 2008) sei es zu Eheproblemen gekommen, die zur Scheidung geführt hätten. Im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. des Beginnes der Vermietung seien diese nicht vorhersehbar gewesen. Es sei von Beginn an beabsichtigt gewesen, innerhalb absehbarer Zeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Die Einkommensteuererklärung sei Anfang Mai 2010 erstellt worden, im Zuge dessen die Absicht, die Wohnung zu verkaufen, in Erwägung gezogen und dem Finanzamt mitgeteilt worden sei.

Der Verkauf sei notwendig gewesen, weil der Kredit an die Ehegattin inkl. EUR 6.000,00 Zinsen zurückzuzahlen gewesen sei. Dazu könne seine ehemalige Gattin auf Wunsch jederzeit befragt werden. Auch seien bereits weitere finanzielle Verpflichtungen im Rahmen der Scheidung absehbar gewesen, weshalb die Scheidung sehr wohl ein maßgebliches Ereignis darstelle.

Die Wohnung sei fremdfinanziert worden, weshalb es sich nicht um eine Kapitalanlage, sondern um eine Vorsorgewohnung handle, bei der das Streben nach einer Einkünfteerzielung im Vordergrund gestanden sei. Vorgelegt wurde dazu eine Kreditpromesse der Bank_A über einen Betrag von EUR 65.000,00 vom 4. August 2008 mit Laufzeit bis 9. Juli 2009 ohne zwischenzeitige Tilgungen.

Den Steuerakten des Finanzamts ist weiters zu entnehmen, dass der Berufungswerber bis auf die strittige Vermietung ausschließlich nichtselbständig tätig war und die ehemalige Gattin des Berufungswerbers der Vorladung des Finanzamts vom 7. Oktober 2013, als Zeugin im Zusammenhang mit dem Wohnungsverkauf auszusagen, nicht nachkam. Sie verweigerte die Aussage mit Schreiben vom 11. Oktober 2013, woraufhin das Finanzamt um eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats ersuchte.

2.1 Vermietung und Verpachtung

Die Anschaffungskosten, Aufteilung auf Grund/Boden sowie Gebäude und die Berechnung der AfA ergeben sich aus den Akten wie folgt:

Tabelle 1 (AfA-Berechnung)

Kaufpreis	124.000,00
GrEST	4.340,00
Gerichtsgebühr	1.240,00
Grundbuch	43,00
Notar	76,80
Gemeinde	24,20
Anschaffungskosten	129.724,00
davon 80% =	103.779,20
Gebäude	
davon 1,5% AfA	1.556,69

Aus den vorgelegten Erklärungen und Aufstellungen sind folgende Positionen und Einkünfte ersichtlich (2010 Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010):

Tabelle 2 (Überschussrechnungen)

Zeile		2008	2009	2010
	Einnahmen			
1	Miete August 2008 bis Februar 2009 (á 490,00)	2.450,00	980,00	
2	Zinsen		1,25	
3	Kabel-TV		11,82	
4	Ersatz Mietvertragsgebühr	252,53 2.702,53	993,07	0,00
	Werbungskosten			
5	Instandhaltung	7.155,62	196,92	
6	Betriebskosten 6+7/2008 und ab 4/2009	422,96	2.567,82	1.703,89
7	Kontospesen	6,81	11,60	5,63
8	Mietvertragsgebühr	252,53		
9	Strom 6+7/2008 und ab 10/2009	29,31	31,82	98,48
10	Sollzinsen	929,77		-1,88
11	Inserat Vermietung	56,74		
12	Inserat		308,70	
13	Transparent Wohnungsverkauf		57,62	
14	KESSt		0,31	
15	AfA	1.556,69 -10.410,43	1.556,69 -4.731,48	1.556,69 -3.362,81
	Verlust	-7.707,90	-3.738,41	-3.362,81

Dem steht die Prognoserechnung gegenüber, die folgende Eckdaten ausweist und ab dem 7. Jahr einen Totalüberschuss ausweist:

Tabelle 3 (Prognoserechnung)

	Jahr	Einn.	AfA	Sonst. WK	Eink.	Totalergebnis
1	2008	0,00	1.556,69	6.151,21	-7.707,90	-7.707,90
2	2009	980,00	1.556,69	3.161,72	-3.738,41	-11.446,31
3	2010	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	-9.123,00
4	2011	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	-6.799,69
5	2012	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	-4.476,38
6	2013	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	-2.153,07
7	2014	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	170,24
8	2015	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	2.493,55
9	2016	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	4.816,86
10	2017	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	7.140,17
11	2018	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	9.463,48
12	2019	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	11.786,79
13	2020	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	14.110,10
14	2021	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	16.433,41
15	2022	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	18.756,72
16	2023	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	21.080,03
17	2024	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	23.403,34
18	2025	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	25.726,65
19	2026	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	28.049,96
20	2027	5.880,00	1.556,69	2.000,00	2.323,31	30.373,27

Wie aus den oben dargestellten Überschussermittlungen hervorgeht, wurden die Jahre 2008 und 2009 per Saldo mit den Echtdaten übernommen. Die Prognoserechnung beinhaltet jedoch über die aus Zeile Nr. 5 der entsprechenden Überschussrechnung 2008 und 2009 ersichtlichen Beträge hinaus keine ausgewiesenen Verwaltungs-, Reparatur- und Sanierungskosten. Auch Finanzierungskosten und Abschläge für Leestehung und Mietausfallwagnis wurden für die Jahre ab 2010 nicht prognostiziert.

2.1.1 Mietnachzahlung

Mieterlöse flossen nur bis 2/2009. Den Akten ist nicht zu entnehmen, aus welchem Grund die Mieterlöse schon so schnell wieder verebbten.

- Der Grund dafür muss noch ermittelt werden, um die Wirklichkeitsnähe der Prognoserechnung und auch die Motive des Berufungswerbers beurteilen zu können.

Aus der Aufstellung 2010 ergeben sich Hinweise auf spätere Mietnachzahlungen. Sie enthält eine „Pauschalgebühr Klage Mieter“ (Auszug Nr. 2) sowie eine „Zahlung Mieter“ (Auszug Nr. 5) ohne Betragsangabe und ohne weitere Unterlagen. Sollten Nachzahlungen erfolgt sein, sind diese in die Betrachtung mit einzubeziehen.

- Das wird zu untersuchen sein.

2.1.2 Finanzierung?

Der Berufungswerber gab an, das Grundstück sei fremdfinanziert worden und erwähnte einerseits einen Bankkredit (Bank_A) in Höhe von EUR 70.000,00 (vgl. auch Akt Bl. 78), andererseits aber auch ein Privatdarlehen seiner Gattin in Höhe von EUR 140.000,00 und diesbezügliche Zinsen von EUR 6.000,00. Die von ihm angebotene Befragung verweigerte die ehemalige Gattin mit Schreiben vom 11. Oktober 2013. Die vorgelegte Prognoserechnung (Akt Bl. 65) weist bis auf 2008 **keine** Finanzierungskosten aus.

Weder wurde dieser Widerspruch hinterfragt noch die ursprüngliche Finanzierung, und deren Auswirkung auf die Prognoserechnung.

- Dies wird nachzuholen sein.

Zu klären ist insbesondere, wie die Finanzierung auf die gesamte Nutzungsdauer der Wohnung geplant war und tatsächlich erfolgte, welche Vereinbarungen dazu existieren, ob die ehemalige Gattin über die angesprochenen Mittel verfügen konnte und wie die Rückabwicklung erfolgte.

Der Berufungswerber gab im Vorlageantrag an, **schon wenige Monate** nach der Anschaffung der Eigentumswohnung (9. April 2008) sei es zu Eheproblemen gekommen, die zum Verkauf der Wohnung geführt hätten. Das steht im Widerspruch zum Vorbringen, die damalige Gattin habe noch am 9. Jänner 2009 ein Privatdarlehen von EUR 80.000,00 sowie am 16. Jänner 2009 eines von EUR 60.000,00 flüssig gemacht.

- Dieser Widerspruch wird zu hinterfragen sein, wozu dem Berufungswerber Gelegenheit zur Aufklärung gegeben werden muss. Dazu wird auch die im Scheidungsvergleich vom 23. Dezember 2011 (Akt Bl. 66) abschließend erwähnte **Vereinbarung über die Scheidungsfolgen** anzufordern und zu würdigen sein.

2.1.3 Verkaufsinserate etc.?

Die Überschussrechnung 2009 enthält ab Mai mehrere Zahlungen für Inserate sowie ein Transparent.

- Es wird zu klären sein, welchen Inhalt diese Inserate bzw. dieses Transparent hatten und ob sie auf eine Vermietungs- oder Verkaufsabsicht hindeuten.

2.2 Werbungskosten/Sonderausgaben

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit machte der Berufungswerber die folgenden Beträge geltend:

2.2.1 Kz 717 – Gewerkschaftsbeiträge etc.

Unter Kennzahl 717 der Einkommensteuererklärung scheinen die folgenden Positionen auf:

Tabelle 4 (Kz 717)

Kz 717		2008	2009
a	K.Ö.St.V. X	20,00	30,00
b	Akademikerbund	30,00	30,00
c	VÖWA	57,00	55,00
d	K.Ö.St.V. Y	70,00	120,00
e	ÖAAB	43,60	21,80
f	Arge Z	25,00	25,00
Kz 717 gesamt		245,60	281,80

Gem. § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen als Werbungskosten absetzbar, wenn sie sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen müssen.

Bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen handelt es sich um Zusammenschlüsse von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Nicht als Berufsverbände und Interessenvertretungen gelten Institutionen, die nicht darauf ausgerichtet sind, speziell berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, sondern bei denen die Fördertätigkeit in einem nicht eindeutigen und damit losen Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht. Unter „Wahrnehmung der beruflichen Interessen“ ist die Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder, z.B. durch Beratung oder Aus- bzw. Weiterbildung, zu verstehen (VwGH 29.6.95, 93/15/0104). Nicht abzugsfähig sind idR Zuwendungen an politische Parteien und deren Organisationen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, §16 Tz 36; zum Bund Sozialistischer Akademiker VwGH 29.6.1995, 93/15/0104) wie etwa auch den ÖAAB (UFS 19.12.2011, RV/0799-L/09).

Dem Sachverhalt sind keine Argumente für die Abzugsfähigkeit der oben gelb unterlegten Beiträge an zwei Studentenverbindungen, den Akademikerbund, die Vereinigung Österreichischer Wirtschaftsakademiker und den ÖAAB (nicht ÖGB) zu entnehmen. Der Zweck dieser Vereine ist – nach ihren Satzungen - zu allgemein gehalten, um sie als Werbungskosten anerkennen zu können.

- Die anzuerkennenden Beträge reduzieren sich nach dem derzeitigen Stand des Sachverhalts auf jeweils EUR 25,00 pro Jahr (Punkt f). Dem Berufungswerber wird dazu Parteiengehör zu gewähren sein.

2.2.2 Kz 719 – Arbeitsmittel

Der Berufungswerber machte unter Kennzahl 719 die folgenden Aufwendungen geltend:

Tabelle 5 (Kz 719)

Kz 719		2008	2009
a	Büromaterial	26,36	0,00
b	50% Navi (Garmin)	109,50	0,00
Kz 719 gesamt		135,86	0,00

Die Anschaffungskosten eines Navigationssystems sind bei beruflichem Einsatz entsprechend der beruflichen und privaten Nutzung aufzuteilen. Werden allerdings - wie hier unter Kz 721 – pauschale Kilometergelder beansprucht, sind damit auch die Anschaffungskosten für ein Navigationssystem abgegolten und nicht zusätzlich steuerlich absetzbar (vgl. UFS 22.08.2011, RV/1496-W/11).

- Damit reduzieren sich nach der derzeitigen Aktenlage die anzusetzenden Werbungskosten auf EUR 26,36 im Jahr 2008 (Punkt a). Das Parteiengehör ist zu wahren.

2.2.3. Kz 721 - Reisekosten

Der Berufungswerber machte unter Kennzahl 721 der Einkommensteuererklärung die folgenden Aufwendungen geltend:

Tabelle 6 (Kz 721)

Kz 721		2008	2009
a	Differenz-WK Nächtigungsgebühr	120,00	105,00
b	Differenz-WK Tagesdiäten	902,40	810,70
c	Differenz-WK Kilometergelder unvergütet	711,90	1.016,78
Kz 721 gesamt		1.734,30	1.932,48

Unter **Punkt b)** werden Taggelder in Anspruch genommen. Nach der Rechtsprechung des VwGH stehen solche allerdings neben dem Erfordernis einer Mindestentfernung von 25 Kilometern – im Widerspruch zu LStR 2002 Rz 311 – nur dann zu, wenn auch eine Nächtigung erforderlich war. Dauert die Reise nur einen Tag, kann ein

Verpflegungsmehraufwand durch die Mitnahme von Lebensmitteln vermieden werden (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz¹³, § 16 Tz 197 unter Hinweis auf VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, 2002; 7.10.2003, 2000/15/0151), was dessen steuerliche Berücksichtigung verhindert.

- Das macht die Untersuchung erforderlich, ob tatsächlich bei allen beruflich bedingten Reisebewegungen, die in den entsprechenden Taggeldaufstellungen enthalten sind, auch Nächtigungen erforderlich waren. Ist dies der Fall wird zusätzlich zu prüfen sein, ob tatsächlich Verpflegungsmehraufwendungen anfielen oder die Verpflegung von etwaigen Gastgebern unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

Unter **Punkt c)** wurden Kilometergelder für berufliche Fahrten in Abzug gebracht. Solche Kilometergelder können von der Abgabenbehörde unter Umständen zur Schätzung der tatsächlichen Aufwendungen zugelassen werden. In diesem Fall müssen sie aber grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch nachgewiesen werden, das die beruflichen **und** privaten Fahrten zu enthalten hat. Dieses muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck **jeder einzelnen Fahrt** zweifelsfrei und klar angeben (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz¹³, § 16 Tz 220 Stichwort „Fahrtkosten“ unter Hinweis auf VwGH 28.2.1964, 2176/63; 16.9.1970, 373/70; 23.5.1990, 86/13/0181; BFH 9.11.2005, VI R 27/05; 10.4.2008, VI R 38/06). Das erfordert auch die Angabe des benutzten Fahrzeuges sowie der Privatnutzungen (Kilometerstände).

- Solche Nachweise fehlen in den Steuerakten bisher gänzlich.

2.2.4 Kz 451 – Sonderausgaben Spenden

Auch unter der Kennzahl 451 findet sich eine Zahlung deren steuerliche Absetzbarkeit nicht gegeben sein dürfte. Am Datum1 2009 zahlte der Berufungswerber EUR 100,00 an die Organisation_M. Diese scheint in der Liste der begünstigten Spendenempfänger erst ab Datum2 2010 (Registernummer ##) auf.

- Der Abzug als Sonderausgabe ist deshalb gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 4a Z 1 unzulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

3 Aufhebung gem. § 278 Abs. 1 BAO

Ist die Bescheidbeschwerde weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 und § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3 und § 261 BAO) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das

Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs. 1 BAO).

Nach *Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 3 ff entspricht diese Regelung im Wesentlichen jener im § 289 Abs. 1 BAO idF bis 31. Dezember 2013, abweichend davon enthält der letzte Satz des § 278 Abs. 1 BAO aber ein Verbot der Aufhebung (in Übereinstimmung mit Art 130 Abs. 4 Z 2 B-VG idF BGBl. I Nr. 2012/51). Auch wenn eine solche Aufhebung nur im Ausnahmefall erfolgen darf, ist es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (Unabhängigen Finanzsenat 22.10.2008, RV/ 0496-G/08). Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach § 278 Abs 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0206).

Auch wenn damit das Bundesfinanzgericht grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden hat (reformatorische Entscheidung) und die aufhebende (kassatorische) Erledigung nach § 278 Abs. 1 BAO idF bloß die Ausnahme darstellen soll, muss doch deren Zweck beachtet werden. Sie dient der Entlastung des Bundesfinanzgerichts sowie der Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (*Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 5 mwN).

Aus den vorliegenden Akten ist ersichtlich, dass noch umfassende weitere Ermittlungen des Sachverhaltes nötig sind, um diesen steuerlich richtig würdigen zu können. Da der Unabhängige Finanzsenat über keine eigenen Organe und Personalkapazitäten für solche Ermittlungen verfügt und diese nicht leicht von ihm selbst durchgeführt werden können, nimmt er von seinem Ermessenspielraum Gebrauch und hebt die bekämpften Bescheide unter Zurückverweisung an das Finanzamt auf.

Das macht auch deshalb Sinn, weil die bisher unterbliebenen Ermittlungen Auswirkungen auf die steuerliche Beurteilung der - dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegten - Einkommensteuer 2010 haben können (siehe etwa Mietnachzahlung 2010 Punkt 2.1.1) und nach Abschluss der Ermittlungen und der Aufforderung des Berufungswerbers zur Mitwirkung auch noch entsprechendes Parteiengehör zu wahren sein wird (vgl. etwa die Aussageverweigerung seiner geschiedenen Gattin zur Finanzierung der Wohnung).

Dem Bf. erwachsen dadurch keine Nachteile, da die Nachholung der Ermittlungen durch das Finanzamt nicht mehr Zeit in Anspruch nimmt und auch keine Kostenerrhöhung dadurch zu erwarten ist.

3.1 Liebhaberei

Im Hinblick auf die Liebhabereiproblematik und dabei vor allem die der ursprünglichen Planung zugrunde liegende Prognoserechnung wird insbesondere noch zu ermitteln sein, — warum nur bis Februar 2009 Miete zugeflossen ist und ob es 2010 noch diesbezügliche Nachzahlungen gegeben hat (Punkt 2.1.1),

— wie die Finanzierung des Objektes – entgegen der bisherigen Prognoserechnung - wirklich geplant war bzw. erfolgte und welche Finanzierungskosten dabei zu erwarten waren (Punkt 2.1.2) sowie

— warum die Trennung von der Gattin zur Veräußerung der Wohnung geführt haben soll.

— Weiters wird die Prognoserechnung um Aufwendungen für die Finanzierung, Reparaturen sowie Instandhaltungen zu korrigieren und das Risiko der Leerstehung sowie von Mietausfällen zu klären und zu berücksichtigen sein.

Nur dann, wenn die adaptierte Prognoserechnung innerhalb des 20-jährigen Zeitraumes immer noch einen Totalüberschuss ausweist, kann eine Einkunftsquelle vorliegen. Ist diese nicht der Fall, liegt jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird weiterhin ein zeitgerechter Totalüberschuss prognostiziert, muss dem Berufungswerber Gelegenheit geboten werden, das durch den alsbaldigen Verkauf der Wohnung ohne Zweifel geschaffene Indiz für eine von vornherein bloß kurzfristig geplante Mietnutzung aus der Welt zu schaffen. Dafür muss er klar belegen,

— dass die Scheidung im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht absehbar und

— dass diese kausal für die alsbaldige Veräußerung war.

Da die Ermittlungsmöglichkeiten des Finanzamts hier aufgrund der Aussageverweigerung seiner ehemaligen Gattin stark eingeschränkt sind, trifft den Berufungswerber eine stark erhöhte Mitwirkungspflicht. Er selbst muss die Kausalität von sich aus klar, objektiv nachvollziehbar und schlüssig darstellen und belegen. Nur dann kann ihm der Beweis einer Unwägbarkeit gelingen.

3.2 Übrige offene Fragen

Zu den unter Punkt 2.2.3 aufgeworfenen Problemen wird das Finanzamt vor allem das Vorliegen eines ordnungsgemäß geführten und schlüssigen **Fahrtenbuches** überprüfen müssen. Nur dann, wenn der Berufungswerber anhand solcher bzw. anderer gleichwertiger Aufzeichnungen nachweisen kann, dass er die geltend gemachten Strecken tatsächlich ohne einen entsprechenden Ersatz mit seinem Kraftfahrzeug zurückgelegt hat, stehen ihm Werbungskosten zu.

Dem Berufungswerber wird zudem Gelegenheit zu geben sein, die Absetzbarkeit der **Tagesgelder** damit zu untermauern, dass er nachweist, dass für die Reisen auch Anspruch auf Nächtigungsgelder bestand. Gelingt ihm dies nicht, sind die Tagesgelder nicht absetzbar. Diesbezüglich darf darauf hingewiesen werden, dass das Finanzamt gem. § 278 Abs. 1 BAO für die Beurteilung der Einkommensteuer 2008 und 2009 an diese Rechtsanschauung auch in späteren Verfahren gebunden sein wird und eine für den Berufungswerber günstigere Beurteilung durch das Finanzamt – entgegen LStR 2002 Rz 10311 - unzulässig ist.

Zu den unter Punkt 2.1.1, 2.2.2 und 2.1.4 aufgezeigten Problemen wird dem Berufungswerber Parteiengehör und Gelegenheit für die Vorlage weiterer Nachweise zu gewähren sein.

3.3 Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben). Nicht ausreichend geklärt ist lediglich der Sachverhalt, was durch Ermittlungen zu verbessern sein wird.

Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.