

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA, Steuernummer, vom 23.09.2013, betreffend **Einkommensteuer 2012**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) erwarb im Jahr 1999 eine Eigentumswohnung in Stadt/Ort1, die er zunächst auch selbst als Hauptwohnsitz nutzte. Eine berufliche Veränderung machte im Jahr 2012 einen Wohnsitzwechsel nach Oberösterreich notwendig. Ab 01.03.2012 vermietete er diese Wohnung daher.
2. Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung 2012** wies er neben seinen nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -1.658,24 € aus.
3. Über Nachfrage des Finanzamtes legte er mit **Vorhaltsbeantwortung vom 09.09.2013** eine Überschussermittlung für das Jahr 2012 samt AfA-Berechnung und den Mietvertrag vor.

4. Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.09.2013 wurde vom Finanzamt der aus der Vermietung der Wohnung resultierende Werbungskostenüberschuss nicht in Ansatz gebracht. Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass aufgrund der Tatsache, dass laut vorgelegtem Mietvertrag die jährliche AfA sowie die sonstigen Werbungskosten die jährlichen Einnahmen übersteigen würden, keine Tätigkeit vorläge, die in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lasse, weshalb Liebhaberei vorläge.*

5. In seiner dagegen gerichteten Berufung vom 21.10.2013 wies der Bf darauf hin, *dass seitens des Landes Bundesland der Vermietung für den Zeitraum 01.03.2012 bis 28.02.2015 nur unter der Voraussetzung zugestimmt worden sei, dass das geforderte Entgelt für die Vermietung der Wohnung die von der Hausverwaltung errechnete Nutzungsgebühr einschließlich der Betriebskosten nicht überschreite.*

Diesbezüglich wurde auf die beigelegte Kopie eines Schreibens der xxx Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung vom 30.01.2012 hingewiesen.

Ab 01.03.2015 werde - so weiter im Berufungsschreiben - die Wohnung voll vermietet.

Ab 2015 werde eine Gewinn aus der Wohnungsvermietung erwartet. Wie sich aus der beigelegten Prognoserechnung ergebe, läge Liebhaberei nicht vor.

Aus der Prognoserechnung für den Zeitraum 2012 bis 2024 ergibt sich im Jahr 2024 bereits ein positiver Gesamtüberschuss von 21.927,00 €, wobei nach Verlusten für die Jahre 2012 bis 2014 ab 2015 positive Jahresergebnisse in Ansatz gebracht wurden. In der Legende wurde einen Wohnbauförderungsdarlehen mit einer Laufzeit von 1999 bis 2024 und einer Bindung an den aktuellen Zinssatz hingewiesen. Außerdem wurde angemerkt, dass eine Tilgung mit "2/2015" geplant sei.

6. Über Ersuchen des Finanzamtes teilte die zuständige Sachbearbeiterin des Amtes der xxx Landesregierung mit **E-Mail vom 04.06.2014** mit, *dass im Falle der Wohnbauförderung eines Objektes eine Zustimmung zur Vermietung ohne Gewinn für maximal drei Jahre erteilt werden könne. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache der Gattin des Bf's am 27.01.2012 sei diese darauf aufmerksam gemacht worden, dass bei vorübergehender beruflicher Abwesenheit ausnahmsweise eine weitere Verlängerung möglich wäre. Es sei von der Gattin aber eine höchstwahrscheinliche Rückkehr nach Stadt nach drei Jahren angegeben worden.*

Im Falle der Rückzahlung des gesamten offenen Landedarlehen könnte ohne Zustimmung des Landes ohne Beschränkung vermietet werden.

7. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 20.06.2014 wurde die Berufung (ab 01.01.2014 nach dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl I 14/2013, als "Beschwerde" zu behandeln) abgewiesen. Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass der Grund für das negative Vermietungsergebnis darin liege, dass aufgrund eines Wohnbauförderungsdarlehen keine gewinnbringende Vermietung möglich sei. Laut Anmerkung auf der Prognoserechnung sei eine vorzeitige Tilgung des Darlehens im Februar 2015 geplant. Frühestens ab diesem Zeitpunkt könnten Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden, weshalb diese Tilgung einer Änderung der Bewirtschaftung des*

Objektes gleichkäme. Bis dahin stelle die Vermietung aber Liebhaberei dar, weil unter den derzeitigen Bedingungen keine Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden könnten.

8. Mit Schreiben vom 17.07.2014 - direkt eingebracht beim Bundesfinanzgericht und zur Vorlage weitergeleitet an das Finanzamt - beantragte der Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**). Begründend führte er aus, *dass aus der Prognoserechnung über 25 Jahre eindeutig ersichtlich sei, dass sich in einem absehbaren Zeitraum ein klarer Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, genau genommen ab dem Jahr 2015. Der hochgerechnete Werbungskostenüberschuss im Jahr 2015 belaufe sich auf -3.012,00 €, der Gesamtüberschuss für die Jahre 2012 bis 2037 (25 Jahre) liege in der doch sehr beachtlichen Höhe von 96.536,00 €. Es werde lediglich in den ersten drei Jahren (2012 bis 2014) ein Verlust erzielt, welcher daraus resultiere, dass eine Überschusserzielung wegen der Wohnbauförderung des Landes nicht möglich sei. Das Objekt sei vom Bf im Jahr 1999 nicht zum Zweck der Weitervermietung (und somit Einkommenserzielung) angeschafft worden. Aufgrund einer beruflichen Veränderung habe er seinen Wohnsitz allerdings vorübergehend nach Ort2 verlegen müssen. Da er vorhabe, in fernerer Zukunft wieder nach Stadt zurückzukehren, sei ein Verkauf nie zur Debatte gestanden. Aufgrund der positiven Prognoserechnung und der definitiven Einkunftserzielung ab 2015 liege daher keine Liebhaberei vor.*

Beigelegt wurde eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2012 bis 2037 (unter Weiterführung der Ansätze laut Prognoserechnung bis 2024, die mit der Beschwerde vorgelegt worden war).

9. Mit **Vorlagebericht vom 01.09.2014** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Darin wies es darauf hin, *dass eine Gewinnerzielung im Zeitraum 01.03.2012 bis 28.02.2015 nicht möglich gewesen und deshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Die Rückzahlung des Wohnbauförderungsdarlehens stelle eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Es werde dann das Vorliegen einer Einkunftsquelle im neuen Zeitraum zu beurteilen sein und könne dann auch eine Verrechnung der positiven Jahresergebnisse aus Vermietung und Verpachtung mit den in der Vergangenheit nicht anerkannten Verlusten aus den Liebhaberei diskutiert werden* (Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes).

10. Mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 21.03.2017** wurde der Bf unter Übermittlung des E-Mailverkehrs des Finanzamtes mit dem Amt der xxx Landesregierung vom 04.06.2014 und Aufklärung, dass die geplante Sondertilgung von Darlehen nach der Rechtsprechung bereits Teil eines am Tätigkeitsbeginn bestehenden Planes sein müsse, der vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sei, um Beantwortung folgender Fragen bzw. Vorlage folgender Unterlagen gebeten, welchem Ersuchen er auch mit **E-Mail vom 20.04.2017** nachkam:

Eingangs wies der Bf darauf hin, *dass ihn die damalige Entscheidung des Finanzamtes in dieser Sache dazu bewegt habe, die Vermietung der Wohnung ab März 2015 nicht mehr*

weiterzuführen. Außerdem habe er nach vier Jahren nicht mehr damit gerechnet, dass der Fall wieder aufgenommen werde. Nichtsdestotrotz nehme er zu den Fragen Stellung:

Frage 1:

"Sie werden um Vorlage geeigneter Unterlagen gebeten, die Ihren bereits zu Vermietungsbeginn bestehenden Plan der Sondertilgung des Wohnbauförderungsdarlehens bzw. den tatsächlichen Zeitpunkt des konkreten Entschlusses belegen."

Antwort:

"Die Situation, die zur Vermietung der gegenständlichen Wohnung geführt hat, war mein Berufswechsel im Jahr 2012, der einen Wechsel des Hauptwohnsitzes erforderlich gemacht hat. Da ein solcher Schritt (Aufgabe des bisherigen Lebensmittelpunktes und Verlegung des Hauptwohnsitzes in ein anderes Bundesland) nicht als kurzfristige Angelegenheit anzusehen ist, war eine Rückkehr innerhalb von drei Jahren weder geplant noch absehbar, wobei natürlich eine Rückkehr im "Fall der Fälle" (wesentliche negative Entwicklung der beruflichen oder privaten Situation) als "Notlösung" denkbar war. Somit war auch die Sondertilgung von Anfang an vorgesehen. Womit sich die Aussage der Beamtin der xxx Landesregierung über eine "höchstwahrscheinliche" Rückkehr nach drei Jahren begründet, ist mir schleierhaft, und wurde so auch nicht getätigt (ggf. wurde eine Rückkehr aufgrund oben angesprochener negativer beruflicher oder privater Entwicklungen als möglich erachtet).

Im Jahr 2014 hat sich die private sowie berufliche Situation soweit stabilisiert, dass zumindest für die weiteren Jahre eine Beibehaltung der aktuellen Wohnsituation als sicher galt. Dies wurde Anfang 2015 noch mit dem Angebot meines Arbeitgebers eine mehrjährige Entsendung wahrnehmen zu können, verfestigt."

Zu Frage 2:

Die Höhe des konkreten Rückzahlungsbetrages wurde mit 66.116,76 € angegeben.

Zu Frage 3:

Antwort zur Frage nach den Mitteln der Rückzahlung und der Überlegung, ob nicht eine Rückzahlung zu einem früheren Zeitpunkt sinnvoller gewesen wäre:

"Die Rückzahlung wurde schlussendlich aus Ersparnissen bestritten, die zum Zeitpunkt des Wohnortwechsels nicht im notwendigen Umfang zur Verfügung standen bzw. nicht frei verfügbar waren. Eine Fremdfinanzierung zur früheren Tilgung des Landesdarlehens wäre wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, zudem auch noch ein weiterer Kredit für die gegenständliche Wohnung zu bedienen war."

Zu Frage 4:

Zur Frage, ob die Rückzahlung tatsächlich im Februar 2015 erfolgt sei, und nach entsprechendem Nachweis:

Antwort: *"Die Rückzahlung der Landesförderung erfolgte Ende Februar 2015."*

Diesbezüglich wurde ein E-Mail-Verkehr mit der xxx Landesregierung vorgelegt. Danach wurde dem Bf über dessen Anfrage am 18.11.2014 der aushaftende Darlehensstand per 28.02.2015 in Höhe von 66.116,76 € mitgeteilt. Mit Mail des Amtes der xxx Landesregierung vom 11.03.2015 wurde der Zahlungseingang bestätigt.

Zu Frage 5:

Eine Prognoserechnung ohne Einbeziehung der Sondertilgung für den Fall, dass deren ursprünglicher Plan nicht nachgewiesen werden könne, wurde nicht vorgelegt, weil nicht verfügbar ("n.a.").

Zu Frage 6:

Über Ersuchen um Vorlage der Überschussermittlungen 2013 bis 2016 wurden jene für die Jahre 2012 bis 2014 übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:**I) Sachverhalt:**

Aus den von der belangten Behörde übermittelten Akten und aufgrund der Ermittlungsergebnisse ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung relevante Sachverhalt:

Der Bf hat im Jahr 1999 eine Eigentumswohnung in Stadt/Ort1 erworben, die er zunächst selbst als Hauptwohnsitz nutzte. Eine berufliche Veränderung machte im Jahr 2012 einen Wohnsitzwechsel nach Oberösterreich notwendig. Da er und seine Gattin beabsichtigten, irgendwann - je nach Entwicklung der beruflichen Situation - jedenfalls wieder nach Stadt zurückzukehren, stand ein Verkauf der Wohnung nie zur Debatte. Es wurde daher beschlossen, diese vorübergehend zu vermieten.

Im Zusammenhang mit der Wohnung war ein Wohnbauförderungsdarlehen mit einer regulären Laufzeit von 1999 bis 2024 offen. Infolgedessen war für eine Vermietung die Zustimmung der xxx Landesregierung erforderlich, wobei diese vorerst nur für drei Jahre und nur unter der Voraussetzung, dass während der Laufzeit des Darlehens daraus kein Einnahmenüberschuss erzielt würde, erteilt wurde.

Ab 01.03.2012 vermietete der Bf die Wohnung befristet bis zum 28.02.2015.

Eine nochmalige Verlängerung der Zustimmung zur Vermietung unter der Einnahmenbeschränkung für weitere drei Jahre wäre ausnahmsweise wegen beruflicher Abwesenheit möglich gewesen. Im Fall der vollständigen Rückzahlung des Wohnbauförderungsdarlehens (auch vor Ende der Laufzeit) ist eine Zustimmung des Amtes der Landesregierung nicht mehr notwendig und der Eigentümer kann seine Wohnung ohne (Einnahmen)Beschränkungen vermieten.

Anlässlich einer Vorsprache beim Amt der xxx Landesregierung am 27.01.2012 wies die Gattin des Bf's zwar auf die Wahrscheinlichkeit einer Rückkehr nach drei Jahren, nicht aber auf eine beabsichtigte Inanspruchnahme der vorzeitigen Rückzahlungsmöglichkeit des Darlehens hin.

Mit seiner Beschwerde vom 21.10.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 legte der Bf dem Finanzamt eine Prognoserechnung betreffend seine Vermietungstätigkeit für die Jahre 2012 bis 2024 vor. Aus dieser ergab sich erstmals der Hinweis darauf, dass eine vorzeitige Rückzahlung des Darlehens im Februar 2015 geplant sei. Unter Einbeziehung

der Sondertilgung konnte nach dieser Prognoserechnung bereits im Jahr 2024 ein positiver Gesamtüberschuss von 21.927,00 € erwirtschaftet werden. In einer mit dem Vorlageantrag vorgelegten Prognoserechnung für die Jahre 2012 bis 2037 (= 25 Jahre) wurde - ebenfalls unter Ansatz der Sondertilgung per 2/2015 - ein Gesamtüberschuss von 96.536,00 € ausgewiesen.

Die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 2012 bis 2014 beliefen sich auf -1.658,24 € (2012), -1.370,16 € (2013) bzw. -1.390,69 € (2014).

Unterlagen, die Rückschlüsse auf die bereits im Jahr 2012 beabsichtigte Sondertilgung des Darlehens im Jahr 2015 und dadurch bedingt eine möglichst baldige Erzielung von Einkünften zuließen, wurden nicht vorgelegt. Im November 2014 erkundigte sich der Bf wegen der Höhe des noch aushaftenden Darlehensbetrages beim Amt der xxx Landesregierung. Ende Februar 2015 wurde das Wohnbauförderungsdarlehen mit einem aushaftenden Betrag von 66.116,76 € tatsächlich zurückgezahlt.

Die Vermietung wurde ab März 2015 nicht mehr weitergeführt. Der Grund hiefür war die Qualifikation der Vermietungstätigkeit des Jahres 2012 durch das Finanzamt als Liebhaberei. Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 01.09.2014 war allerdings darauf hingewiesen worden, dass im Falle positiver Jahresergebnisse aus Vermietung und Verpachtung eine Verrechnung mit den in der Vergangenheit nicht anerkannten Verlusten aus den Liebhabereijahren diskutiert werden könne.

II) Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Schriftsätzen des Bf's (Beschwerde, Vorlageantrag, Vorhaltsbeantwortung vom 21.03.2017) und den von ihm vorgelegten Unterlagen wie dem Mietvertrag, den Überschussrechnungen für die Jahre 2012 bis 2014, den Prognoserechnungen 2012 bis 2024 bzw. 2012 bis 2037, außerdem dem vom Finanzamt mit dem Amt der xxx Landesregierung getätigten E-Mailverkehr vom 04.06.2014 und den Bestätigungen der xxx Landesregierung über die Zustimmung zur Vermietung für den Zeitraum 01.03.2012 bis 28.02.2015 und die Rückzahlung des Darlehens per Ende Februar 2015 sowie dem Vorlagebericht des Finanzamtes.

Zur geplanten Sondertilgung:

Die Absicht einer Sondertilgung im Februar 2015 geht erstmals aus einer Anmerkung auf der mit der Berufung (= Beschwerde) vom 21.10.2013 vorgelegten Prognoserechnung hervor.

Zur Wahrung des Parteienghört wurde dem Bf der E-Mail-Verkehr vom 04.06.2014 zwischen dem Finanzamt und der xxx Landesregierung übermittelt, dem zu entnehmen ist, dass die Gattin des Bf's anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Amt der Landesregierung am 27.01.2012 eine höchstwahrscheinliche Rückkehr nach drei Jahren ankündigt hat. Eine Absicht der vorzeitigen Rückzahlung des Wohnbauförderungsdarlehens wurde jedoch nicht deponiert.

Der Bf wurde mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 21.03.2017 um **Vorlage geeigneter Unterlagen** gebeten, die den bereits bei Vermietungsbeginn bestehenden

Plan bzw. den konkreten Entschluss der vorzeitigen Darlehenstilgung im Februar 2015 belegen.

In seiner Antwort (E-Mail vom 20.04.2017) legte er zwar ausführlich und glaubhaft seine damalige berufliche Situation dar, die seinen Wohnsitzwechsel erforderlich gemacht hatte und die Entscheidung über die Frage des weiteren Verbleibs am neuen Wohnsitz bestimmte. Unterlagen, die den bereits zu Tätigkeitsbeginn im Jahr 2012 konkret vorliegenden Entschluss zur Darlehenstilgung im Februar 2015 belegt hätten, konnten aber nicht beigebracht werden.

Die Nachweisbarkeit anhand solcher geeigneter Unterlagen ist aber nach Lehre und Rechtsprechung Voraussetzung, um einen von Tätigkeitsbeginn an bestehenden Plan über die vorzeitige Rückzahlung von Darlehen zu belegen. Die bloße Möglichkeit einer vorzeitigen Tilgung ist für die Annahme einer ernsthaft beabsichtigten vorzeitigen Tilgung jedenfalls nicht ausreichend (UFS 09.10.2006, RV/0379-G/05). Eine Offenlegung des Planes im Rahmen einer Prognoserechnung, die nachträglich - wie im gegenständlichen Fall erst mit der Beschwerde mehr als ein Jahr später - vorgelegt wurde, bildet keinen hinreichenden Nachweis. Es muss vielmehr ein von vornherein konkretisierbarer Betrag und Zeitpunkt der Tilgung feststehen. Es darf sich nicht bloß um ein allgemeines Vorhaben, künftig einen noch nicht konkretisierten Betrag zurückzahlen zu wollen, handeln. In diesem Zusammenhang mag dahingestellt bleiben, mit welcher Intensität die Gattin des Bf's die Rückkehrwahrscheinlichkeit nach drei Jahren anlässlich ihrer Vorsprache beim Amt der xxx Landesregierung deponiert hat. Wesentlich erscheint, dass davon auszugehen ist, dass ein allenfalls zu diesem Zeitpunkt schon vorhandener konkreter Entschluss (vor allem, was die Höhe des rückzuzahlenden Betrages anlangt) seinen Niederschlag im Vermerk über dieses Gespräch gefunden hätte, was einen ausreichenden Nachweis hätte darstellen können.

Der die tatsächliche Höhe des Rückzahlungsbetrages dokumentierende E-Mail-Verkehr mit der xxx Landesregierung wurde zwar vom Bf vorgelegt, stammt aber erst aus den Jahren 2014 und 2015 (Mitteilung des Amtes der xxx Landesregierung vom 18.11.2014 über den aushaftenden Darlehensstand per 28.02.2015 über Anfrage des Bf's; Bestätigung des Zahlungseinganges durch das Amt der xxx Landesregierung vom 11.03.2015).

Insgesamt lagen dem Bundesfinanzgericht somit keinerlei Unterlagen vor, die eine **zu Tätigkeitsbeginn** bereits eindeutig feststehenden Absicht der vorzeitigen Fremdmitteltilgung dokumentieren hätten können. Dieser Aspekt konnte sohin nicht als ausreichend erwiesen angesehen werden.

Zum Nachweis der Absicht der Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses und zur Beendigung der Vermietungstätigkeit:

Dass der Wohnsitzwechsel von Stadt nach Oberösterreich aufgrund des Berufswechsels des Bf's notwendig wurde, ist unstrittig.

Wie der Bf in seinem Vorlageantrag ausführte, bestand die Absicht, in ferner Zukunft wieder in die Wohnung zurückzukehren, weshalb ein Verkauf nicht zur Debatte stand. Dem Einwand, dass die Absicht, schon nach drei Jahren wieder nach Stadt zurückzukehren, wie man aus dem Aktenvermerk der xxx Landesregierung schließen könnte, nicht mit Sicherheit in Erwägung gezogen wurde, ist grundsätzlich Glauben zu schenken. Andererseits deutet die Aussage der Gattin aber auch darauf hin, dass man sich die Option auf eine mögliche Rückkehr in die Wohnung nach drei Jahren für den Fall, dass dies die Entwicklung der persönlichen oder beruflichen Situation erforderte, offen halten wollte, was auch durchaus verständlich erscheint.

Die Aussagen des Bf's und seiner Gattin weisen in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass die Vermietung der Wohnung nur eine vorübergehende Maßnahme sein sollte, wobei der Zeitraum der Vermietung von der zukünftigen Entwicklung der beruflichen und persönlichen Verhältnisse war. Ein Entschluss des Bf's, der tatsächlich darauf gerichtet gewesen wäre, die Vermietung eines Gesamtüberschusses innerhalb von zwanzig Jahren auszuüben, konnte daraus nicht abgeleitet werden.

Wie sich aus der Antwort auf das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 20.04.2017 ergibt, hat der Bf die Vermietungstätigkeit ab März 2015 eingestellt, obwohl er das Wohnbauförderungsdarlehen mit Februar 2015 tatsächlich zurückgezahlt hat und damit nunmehr der Weg für eine gewinnbringende Vermietung offen gestanden wäre. Als Grund hiefür führte er die Entscheidung des Finanzamtes bezüglich Liebhaberei an. Allerdings war im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 01.09.2014 darauf hingewiesen worden, dass im Falle positiver Jahresergebnisse aus Vermietung und Verpachtung eine Verrechnung mit den in der Vergangenheit nicht anerkannten Verlusten aus den Liebhabereijahren diskutiert werden könne.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 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 6 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer unter anderem *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 die Tätigkeit dagegen Verluste ab, dann ist

zu prüfen, ob der Steuerpflichtige diese 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, BGBl. II Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. 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.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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 entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; UFS 8.2.2012, RV/0048-F/10).

Zu diesem Zweck hat er eine Prognoserechnung vorzulegen, die bei der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen (= Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO) über einen absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen ausweist.

Sondertilgungen von Darlehen können dann in solche Prognoserechnungen miteinbezogen werden, wenn sie bereits vom Tätigkeitsbeginn an Teil eines bestehenden Planes sind (VwGH 28.03.2001, 98/13/0032). Eine vorzeitige, nicht geplante Darlehenstilgung führt hingegen zur Änderung der Bewirtschaftungsart (BFG 15.09.2014, RV/1100449/2012).

Soll eine Sondertilgung als Teil eines Planes berücksichtigt werden, muss der Steuerpflichtige nach Lehre (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 2 Tz 207) und Rechtsprechung (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 27.5.2003, 99/14/0331, und VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170) nachweisen, dass bereits bei Tätigkeitsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestanden hat. Die bloße Möglichkeit einer vorzeitigen Tilgung ist für die Annahme einer ernsthaft beabsichtigten vorzeitigen Tilgung jedenfalls nicht ausreichend (UFS 09.10.2006, RV/0379-G/05). Es müssen insbesondere Betrag und Zuflusszeitpunkt des für die Fremdmitteltilgung vorgesehenen Geldbetrages von vornherein konkretisierbar sein. Die vorzeitige Rückzahlungsabsicht ist anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Der Plan muss bereits bei Tätigkeitsbeginn der Abgabenbehörde gegenüber offengelegt und in eine Prognoserechnung aufgenommen werden. Ein lediglich allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige noch nicht konkretisierbare Geldbeträge zur Fremdmitteltilgung verwenden zu wollen, ist nicht ausreichend (*Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 482). Nicht vom Gesamtplan umfasste Umstände sind gedanklich auszuklammern (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, und VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227). Insgesamt muss somit eindeutig erwiesen sein, dass eine ernsthafte Absicht für eine solche Fremdmitteltilgung bestand (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, S. 210f; UFS 09.10.2006, RV/0379-G/05). Andernfalls ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor Änderung der Bewirtschaftung so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben (BFG 16.08.2016, RV/1100117/2012).

Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, und 3.7.03, 99/15/0017).

Bei Liegenschaftsvermietungen ist grundsätzlich dann nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Dieser Zeitraum von 20 Jahren kommt aber nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Der Beweis dafür, dass eine grundsätzlich ertragsfähige Betätigung vorliegt, die ursprünglich auf die Erreichung eines Totalüberschusses gerichtet war, obliegt dem Steuerpflichtigen (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 457 – 458).

Stellt der Steuerpflichtige seine Tätigkeit vorzeitig ein, hat er nachzuweisen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Da die Behörde in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob geplant war, die Tätigkeit unbegrenzt oder für einen begrenzten Zeitraum fortzusetzen, wird der Steuerpflichtige insbesondere nachzuweisen haben, dass sich die Beendigung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter **Unwägbarkeiten** ergeben hat (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199; VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Bei der Liebhabereibeurteilung typisch der Lebensführung zuzurechnender Betätigungen kommt nicht nur solchen Unwägbarkeiten, die aus einer Einkunftsquelle stammen, steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, sondern auch solchen, die den Bereich der Lebensführung des sich Betätigenden treffen (Umstände wie zB Krankheit, persönliche Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten). Eine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit liegt jedoch nur dann vor, wenn es sich bei der Beendigung um eine angemessene Reaktion des sich Betätigenden handelt (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 215).

B) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass es sich bei dem beschwerdegegenständlichen Mietobjekt um eine Eigentumswohnung handelt, aus deren Vermietung sich im Jahr 2012 ein Verlust ergab.

Seitens des Finanzamtes wurde dieser Verlust unter Berufung auf **§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO**, wonach Liebhaberei anzunehmen sei, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Verluste entstehen, nicht anerkannt. Eine Einkunftsquelle könne frühestens ab der Sondertilgung des Wohnbauförderungsdarlehens angenommen werden, da erst ab diesem Zeitpunkt aus der Tätigkeit ein positives Ergebnis erzielt werden könne.

Der Bf berief sich auf die Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO, wonach von Liebhaberei dann nicht auszugehen sei, wenn die Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen positiven Gesamtüberschuss erwarten lasse. In diesem Zusammenhang wurde eine Prognoserechnung vorgelegt, aus der unter Einbeziehung einer Sondertilgung

des Wohnbauförderungsdarlehens per Ende Februar 2015 tatsächlich ein positiver Gesamtüberschuss aus der Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren zu erwarten war.

Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Dem Bf ist darin zuzustimmen, dass dann, wenn aus der Vermietung einer Eigentumswohnung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist, grundsätzlich nicht von Liebhaberei auszugehen ist.

Wie oben unter Punkt A) ausgeführt, ist der Abgabepflichtige beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; UFS 8.2.2012, RV/0048-F/10).

Der Bf legte im Zusammenhang mit dieser Beweisführung zwei Prognoserechnungen vor, die einen positiven Gesamtüberschuss innerhalb von zwanzig Jahren auswiesen, dies allerdings jeweils unter der Prämisse, dass ab März 2015 wegen Sondertilgung des Wohnbauförderungsdarlehens fremdübliche Mieten verlangt werden konnten.

Ohne entsprechende Sondertilgung wäre eine ertragsbringende Vermietung im Hinblick auf die bestehenden Darlehensbedingungen bis zum regulärem Auslaufen des Darlehens im Jahr 2024 nicht möglich gewesen. Zu beachten ist außerdem, dass die erforderliche Zustimmung der Landesregierung ohnehin nur für insgesamt maximal sechs Jahre (= für zweimal drei Jahre) zu erwarten gewesen wäre. Die vorzeitige Tilgung des Darlehens war daher unabdingbare Voraussetzung für die gewinnbringende Vermietung der beschwerdegegenständlichen Wohnung. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang darauf, dass die durch die Inanspruchnahme des Wohnbauförderungsdarlehens bedingte Mietzinsbeschränkung auch nicht den Ansatz fiktiver marktkonformer Mieten im Rahmen der Prognoserechnung erforderlich machte. Ob die entsprechenden Fördermittel des Landes in Anspruch genommen werden, ist nämlich Ausfluss einer völlig freien Finanzierungsentscheidung des Wohnungseigentümers. Die daraus resultierenden Beschränkungen sind somit nicht vergleichbar mit den sich aufgrund bundesgesetzlicher Zwangsvorschriften ergebenden Beschränkungen am Mietensektor (siehe hierzu BFG 09.09.2014, RV/1100371/2011; VwGH 30.03.2011, 2005/13/0148).

Vom Finanzamt wurde die beabsichtigte Sondertilgung für den Fall deren Eintritts als Änderung der Bewirtschaftungsart qualifiziert.

Wie aber oben dargestellt, führt lediglich eine vorzeitige, nicht geplante Darlehenstilgung zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart.

Ist die Sondertilgung hingegen bereits Teil eines von Betätigungsbeginn an bestehenden Planes bzw. lag die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung nachgewiesenermaßen bereits von Anfang an vor, so ist sie bei Berechnung des Gesamtüberschusses in die Prognoserechnung miteinzubeziehen.

Den Nachweis dafür, dass bereits zu Tätigkeitsbeginn ein solcher Plan bestand, ist allerdings vom Steuerpflichtigen an Hand geeigneter Unterlagen zu erbringen.

Wie sich aus den obigen Ausführungen zur Beweiswürdigung ergibt, wurde dem Bf Gelegenheit gegeben, den Nachweis durch Vorlage von Unterlagen, die seine bereits zu Tätigkeitsbeginn bestehende Absicht einer vorzeitigen Tilgung des Wohnbauförderungsdarlehens im Februar 2015 belegen hätten können, zu führen. Entsprechende Beweismittel konnten von ihm aber nicht vorgelegt werden.

Vielmehr ist das Gesamtbild, das sich aus den Aussagen des Bf's im Verein mit dem vorliegenden Aktenvermerk des Amtes der xxx Landesregierung ergibt, jenes, dass der Bf und seine Gattin anlässlich des Berufs- und dadurch bedingten Wohnsitzwechsels nach einer Zwischenlösung für ihre Wohnung, in die sie früher oder später wieder zurückkehren und die sie daher keinesfalls verkaufen wollten, suchten. Die vorzeitige Tilgung des Wohnbauförderungsdarlehens und eine anschließend dadurch ermöglichte gewinnbringende Vermietung mag vielleicht durchaus eine der angedachten Optionen gewesen sein. Eine tatsächliche diesbezügliche Entscheidung hatte man aber angesichts der zukünftigen Situation, deren weitere Entwicklung man verständlicherweise erst abwarten wollte, noch nicht getroffen.

Diese persönliche Situation ist aus objektiver Sicht durchaus nachvollziehbar. Aus steuerlicher Sicht kann aber eine Betätigung erst ab dem Zeitpunkt als Einkunftsquelle betrachtet werden, ab dem sie mit der Absicht ausgeübt wird, hieraus innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss erzielen zu wollen, und hierfür auch die objektive Möglichkeit besteht. Dass ein solcher Plan im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 vorlag, kann im vorliegenden Fall nicht nachvollzogen werden, zumal die Tätigkeit bereits nach drei Jahren wieder eingestellt wurde.

Wie sich im Rahmen des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht nämlich herausstellte, wurde die Vermietung ab März 2015 trotz Tilgung des Wohnbauförderungsdarlehens per Ende Februar 2015, die die nunmehr den Weg für eine gewinnbringende Vermietung der Wohnung eröffnet hätte, nicht mehr weitergeführt.

Damit wurden aber die Zweifel am Bestehen eines Planes, der auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines beabsichtigten zwanzigjährigen Betätigungszeitraumes gerichtet gewesen wäre, durch die tatsächliche Entwicklung der Ereignisse bestätigt.

Als Grund für die Einstellung führte der Bf die Nichtanerkennung der negativen Einkünfte aus der Vermietung durch das Finanzamt an.

Zwar sind, wie oben ausgeführt, bei Betätigungen, die der Lebensführung zuzurechnen sind, auch den Bereich der Lebensführung betreffende Unwägbarkeiten zu berücksichtigen. Allerdings sind hierunter schwerwiegende, vom Bf nicht beeinflussbare unvorhergesehene Ereignisse wie etwa Krankheit oder Zahlungsschwierigkeiten zu verstehen.

Keine Unwägbarkeit liegt hingegen vor, wenn ein Ereignis einem betätigungstypischen Risiko entspringt, Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten ist und bei Anwendung eines betätigungsspezifischen typischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes zu erkennen wäre (Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 370 unter Verweis auf Rauscher, SWK 2004, S 628).

Abgesehen davon, dass Überlegungen der Steuerersparnis die subjektive Gewinnerzielungsabsicht grundsätzlich nicht zu stützen vermögen (siehe hierzu Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 2 Rz 238), war die steuerliche Liebhabereibeurteilung der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit durch das Finanzamt angesichts der vorliegenden Ungewissheit der Einkunftsquelleneigenschaft jedenfalls dem gewöhnlichen Risiko zuzuordnen und lag insofern keine Unwägbarkeit vor.

Darüber hinaus erschien die Einstellung der Betätigung im Hinblick auf die Ausführungen des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht bezüglich der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 01.09.2014, der auch dem Bf zur Kenntnis übermittelt wurde, nicht verständlich. Im letzten Absatz des Vorlageberichtes hatte das Finanzamt nämlich unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung explizit darauf hingewiesen, dass im Falle einer tatsächlichen Sondertilgung des Wohnbauförderungsdarlehens eine Verrechnung von in der Vergangenheit nicht anerkannten Verlusten mit positiven Jahresergebnissen diskutiert werden könne. Angesichts dieser Ausführungen und der eingebrachten Beschwerde kann die Einstellung der Vermietung ab März 2015 durch den steuerlich vertretenen Bf nicht als adäquate, wirtschaftlich sinnvolle Reaktion nachvollzogen werden.

Insgesamt konnte aufgrund obiger Ausführungen in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse und der vom Bf vorzeitig im März 2015 eingestellten Vermietungstätigkeit der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung keine Einkunftsquelleneigenschaft zugebilligt werden, sondern war von steuerrechtlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen.

Das Beschwerdebegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

IV) Zum Abspruch über die 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**).

Die Beurteilung, ob angesichts der vorzeitigen Beendigung der Betätigung der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung der Eigentumswohnung bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343), beziehungsweise ob nicht beeinflussbare Umstände (= Unwägbarkeiten) vorgelegen

sind, die zur Beendigung geführt haben(VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199), ist jeweils bezogen auf den Einzelfall nach dem Gesamtbild der konkret vorliegenden Verhältnisse vorzunehmen. Insofern lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 14. Juni 2017