

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, Plz C, vertreten durch Stb, C, gegen die Bescheide des FA FA vom 14.11.2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2010 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird teilweise stattgegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren neben selbständigen und nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus der Vermietung eines Ferienhauses in A am See.

Da die Einkunftsquelleneigenschaft hinsichtlich der Vermietung des Ferienhauses noch ungewiss war, erfolgte die Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 zunächst unter vorläufiger Berücksichtigung der Verluste. Ebenso wurde die Umsatzsteuer gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens qualifizierte das Finanzamt die in Rede stehende Betätigung als Liebhaberei iSd §§ 1 Abs. 2 Z 3 und 6 L-VO und erließ die Jahre 2003 bis 2010 betreffende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, die die iZm der Vermietung geltend gemachten Vorsteuern sowie die Verluste aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigten (*Anm.:*

hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2008 wurden gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide erlassen).

Weiters wurde der Verkauf des im Jahre 2007 von der Ehefrau des Bf. gekauften Hälftenanteils einer Eigentumswohnung in B im Jahr 2010 unter den Spekulationstatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG subsumiert.

In den Bescheidbegründungen betreffend Umsatzsteuer (E-Akt, 3. Teil, S.303ff.) und Einkommensteuer (E-Akt, 2. Teil, S. 144ff.) wurde nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen - zusammengefasst - ausgeführt:

1. Vermietung des Ferienhauses in A

Unter Berücksichtigung des Schreibens vom 21.12.2011 sowie der vorgelegten neuen Prognoserechnungen ist aus folgenden Gründen davon auszugehen, dass bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes (nach 21 Jahren) kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden wird, so dass es sich bei der Vermietung des Ferienhauses um eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO handelt.

1.1. Anpassung der Einnahmen und Werbungskosten

1.1.1. Anpassung der Einnahmen

Auf Grund der durchschnittlichen Auslastung der Betten laut Statistik Austria geht das Finanzamt davon aus, dass sich die Einnahmen für 2011 und die Prognose für die Folgejahre bereits an der Obergrenze der möglichen Einnahmen bewegen. Der Umstand, dass die Gattin des Bf. im Jahr 2010 ihren Hauptwohnsitz nach A verlegt hat, lässt weiters vermuten, dass nicht von einer Einnahmenerhöhung, aus der ein Gesamtgewinn resultiert, ausgegangen werden kann. Die Einnahmen des Jahres 2013 wurden nicht dem Index angepasst, weil laut Internetrecherchen die Mietpreise für das Jahr 2013 den Preisen von 2012 entsprechen.

1.1.2. Anpassung der Werbungskosten

1.1.2.1. Höhe der variablen und fixen Werbungskosten betreffend der Eigennutzung

Hinsichtlich der Berechnung des Anteils der Eigennutzung bei den Fixkosten wurden die Zeiten der Leerstehung nicht neutral behandelt, da die Fixkosten auch bei Leerstehung anfallen. Hinsichtlich der variablen Kosten wurden die Zeiten der Leerstehung neutral behandelt. Mangels Vorliegens von genauen Angaben betreffend der Höhe der variablen und der fixen Werbungskosten wurden diese im Schätzweg 50:50 aufgeteilt. Der Prozentsatz der Eigennutzung wurde für die Jahre ab 2012 nach dem Verhältnis von 2004 bis 2023 ermittelt. Dies ergibt eine anteilige Eigennutzung bei den Fixkosten iHv 6,32% und bei den variablen Kosten eine anteilige Eigennutzung iHv 14,96%.

1.1.2.2. Erhöhung der sonstigen Werbungskosten (fixe und variable)

Auch bei einer gleichbleibenden Auslastung ist es nicht glaubhaft, dass sich in den Jahren ab 2012 die sonstigen Werbungskosten laut vorgelegter Prognoserechnung (basierend auf dem Wert von 2011 und indexangepasst in den Folgejahren) entwickeln werden. Auf

Grund der Vorjahre (sonstige Werbungskosten iHv bis zu 23.449 Euro) hat daher das Finanzamt den Durchschnittswert der letzten neun Jahre iHv 14.957,26 Euro als übrige Werbungskosten angesetzt und diesen in den Folgejahren an den Index angepasst.

1.1.2.3. Höhe der Abschreibung betreffend der Jahre 2003 bis 2023

Für die Jahre ab 2013 wurden Ersatzbeschaffungen in einem niedrigen Ausmaß (500 Euro) zusätzlich zu der Abschreibung für das Gebäude mit einkalkuliert. Weiters wurde die Abschreibung für die Nutzung des Büros in C angesetzt. Die Annahme, dass keine Investitionen hinsichtlich Einrichtungsgegenstände notwendig sein werden, da es sich um Tischlermöbel und nicht um einfache Möbel eines Möbeldiskonters handelt, entspricht nicht den allgemeinen Lebenserfahrungen. Auch Möbel, die durch einen Tischler angefertigt wurden, erfahren innerhalb eines Vermietungszeitraumes von 20 Jahren eine starke Abnutzung und werden dementsprechend auch zu ersetzen sein. Weiters ist aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich, dass die Einrichtungsgegenstände nicht ausschließlich vom Tischler angefertigt wurden.

1.2. Verfassungsrechtliche Bedenken betreffend des Beurteilungszeitraumes von 20 Jahren hinsichtlich der Liebhabereiverordnung

Hinsichtlich der eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken verwies das Finanzamt auf die Rechtsprechung des VwGH, insbesondere auf die Erkenntnisse vom 24.6.2010, 2006/15/0343 und vom 11.11.2008, 2006/13/0199. Weiters wurde ausgeführt, dass nach Überprüfung und Anpassung der unrealistischen Werte in der vorgelegten Prognoserechnung frühestens ein Gesamtüberschuss im Jahr 2030 erwartet werden kann. Dieser Gesamtüberschuss wird jedoch erzielt, ohne dass Anpassungen hinsichtlich möglicher größerer Investitionen (Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, Ersatzbeschaffungen etc.) mit einkalkuliert wurden. Da nach der allgemeinen Lebenserfahrung innerhalb von 30 Jahren mit größeren Investitionen zu rechnen ist, ist es wahrscheinlicher, dass ein Gesamtüberschuss nicht schon 2030, sondern erst später erzielt wird.

1.3. Eigennutzung

Hinsichtlich der Nutzungsüberlassung an die Familie wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die auf die Eigennutzung entfallenden Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG fallen und die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen steuerlich unbeachtlich sind. Die Angaben des Bf., dass die Kinder ab 2012, wie jeder andere Gast, die Miete selbst bezahlen würden, entsprechen nicht der Lebenserfahrung. Es ist nicht glaubhaft, dass die Kinder für ihren Urlaub jedes Jahr – und das über 12 Jahre hinweg – die fremdübliche Miete für die Nutzung des Ferienhauses der Eltern bezahlen.

Es wird daher von einer durchgehenden Eigennutzung des Ehepaars und der Kinder (wie im Jahr 2009) ausgegangen. Ab 2011 bis 2023 werden lt. Schreiben vom 26.9.2011 zusätzliche 28 Vermietungstage angesetzt. Die Tage der Vermietung erhöhen sich entsprechend um 28 auf 305 und die Tage der Leerstehung vermindern sich um 28 auf 371. Die Tage der Eigennutzung der Familie werden durchgehend mit 54 angesetzt.

Die variablen Kosten, die nur bei Vermietung und Eigennutzung anfallen, wurden mit 50% der sonstigen Werbungskosten im Schätzungswege angesetzt. Das Verhältnis der Eigennutzungstage zu den Gesamtnutzungstagen (Vermietung + Eigennutzung) ergibt jeweils den Prozentsatz, der bei den variablen Kosten auf die Eigennutzung entfällt und um den die variablen Kosten daher zu kürzen sind. Das Verhältnis der Eigennutzungstage zu den Gesamttagen (Vermietung + Eigennutzung + Leerstehung) ergibt jeweils den Prozentsatz der bei den fixen Kosten auf die Eigennutzung entfällt und um den die fixen Kosten zu kürzen sind.

Zusammenfassend gelangte das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes von 21 Jahren (Jahr 2023) kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden wird, da bei nahezu gleichbleibender Bewirtschaftung ein Gesamtgewinn der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwartet werden kann. Die Vermietung des Ferienhauses in A stellt somit keine Einkunftsquelle dar.

2. Verkauf eines Hälftenanteils Eigentumswohnung und Garage B, Adr2

Auf Grund der detailliert angeführten Erwägungen gelangte das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass während des gesamten Streitzeitraumes der steuerliche Hauptwohnsitz des Bf. in Plz C, Adr1 (Nr) gelegen ist, weshalb die Hauptwohnsitzbefreiung keine Anwendung finden kann (E-Akt, 2. Teil, S. 141).

In der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2010 wird im Wesentlichen ausgeführt:

1. Vermietung des Ferienhauses in A

Die vom Finanzamt erstellte Prognoserechnung ist in einigen Punkten zu korrigieren:

Ab 2012 sind die Einnahmen mit dem durchschnittlich anzunehmenden VPI iHv 2,5% p.a. anstatt lediglich mit 1,16% p.a. zu erhöhen. Darin sind die sich aus der Vergangenheit ergebenden durchschnittlichen Teuerungsraten für die Zukunft enthalten. Eine durchschnittliche Erhöhung von 2,5% erscheint auch angesichts einer steigenden Inflationsrate und des Umstandes, dass von der Rechtsprechung beim Ansatz von Zinsen ein Sicherheitszuschlag von 1% berücksichtigt wird, als angemessen. Ebenso sind die Instandhaltungs- und übrigen Werbungskosten um 2,5% zu erhöhen.

Der Prozentsatz der Eigennutzung ist nach den Verhältnissen 2004 bis 2023 zu ermitteln. Die Eigennutzung beträgt von insgesamt 14.600 Tagen (20 Jahre a` 365 Tage) 923 Tage, somit 14,96%. Die Zeiten der Leerstehung sind neutral zu behandeln.

Eine Adaptierung der Prognoserechnung hinsichtlich der noch fehlenden Indexierung von Einnahmen und Ausgaben sowie der Berücksichtigung der Leerstehungszeiten ergibt, dass bis Ende 2023 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 4.008,07 erzielt wird. Die adaptierte Prognoserechnung entspricht den Mindestanforderungen laut VwGH (Erkenntnis vom 28.3.2000, Zi. 98/14/0217).

Darüber hinaus wäre noch zu berücksichtigen, dass bei der Ermittlung der Afa irrtümlich die Anschaffungskosten inkl. Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage herangezogen wurden; die Afa beträgt daher € 3.057,00 statt € 3.668,00.

Auf Grund eines Addierungsfehlers bei den Kosten wurden falsche Zahlen in das Formular E1a übertragen. Die Position 9530 beträgt lediglich € 17.448,52.

In den Jahren 2008 und 2009 wurde die Afa, die bereits nach 5 Jahren Nutzungsdauer ausgelaufen war, weiter berücksichtigt.

Korrigiert man nun die tatsächlichen Verhältnisse, ergibt sich eine neue Prognoserechnung mit einem Gesamtüberschuss iHv € 25.545,95.

Die Plausibilität der Prognose kann man auch an den nunmehr vorliegenden Zahlen des Jahres 2011 ersehen. Die Einnahmen betragen € 27.329,00 und somit um € 329,00 mehr als prognostiziert. Darin ist eine Eigennutzung im Ausmaß von € 5.310,00 enthalten. Die Prognoserechnung adaptiert mit den tatsächlichen Zahlen des Jahres 2011 ergibt einen Gesamtüberschuss iHv € 31.242,99.

Darüber hinaus ist in Zukunft vorrangig eine Vermietung an familienfremde Personen geplant, wodurch die Prognose noch leichter erreicht wird, weil die Fremdauslastung steigen wird.

Auch eine sonstige, weitere Verbesserung der Auslastung ist bisher in keiner Variante berücksichtigt, weil statt der Auslastungssteigerung nur eine Indexierung vorgenommen wurde.

Die vom Finanzamt angesetzte Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen wird nicht notwendig sein, da es sich um vom Tischler angefertigte Möbel handelt und nicht etwa um einfache Möbel aus einem Möbelhausdiskonter. Auch diesen, in noch keiner Prognoserechnung berücksichtigten Gründen, werden die erwarteten Überschüsse übertroffen werden.

In eventu wird eingewendet:

Sollte das Finanzamt zum Ergebnis gelangen, dass Liebhaberei vorliegt, so misst das Finanzamt der Liebhabereiverordnung einen Inhalt bei, der diese gesetzwidrig und damit verfassungswidrig macht. Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH darf auf Grund des im Art. 18 Abs. 2 B-VG normierten Gesetzmäßigkeitgebots der Verwaltung eine Verordnung den Inhalt eines Gesetzes weder verengen noch erweitern. Das EStG legt weder in seinem § 2 noch im § 28 eine bestimmte Frist fest, in welcher ein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften ist. Diese Festlegung erfolgt ausschließlich in der Liebhabereiverordnung. Hier wird vorerst von einem absehbaren Zeitraum, dann von 20 Jahren ausgegangen. Die Verordnung trifft hier Festlegungen, die nicht im Gesetz vorgesehen sind und ist damit gesetzwidrig. Im gegenständlichen Fall ist nämlich mit Gesamtüberschüssen auch dann zu rechnen, wenn man von den Berechnungen der Behörde selbst ausginge: nicht in 20 Jahren, aber in 26 Jahren.

2. Verkauf eines Hälftenanteils Eigentumswohnung und Garage B, Adr2

Im Zuge der Übertragung des Wohnungsanteiles eingeholte Erkundigungen haben ergeben, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Weiterveräußerung gegeben sind. Der Bf. ist immer von einer – wenn auch gemischten – Schenkung ausgegangen. Die Übertragung am 20.2.2007 stellt keine Anschaffung dar und es ist somit auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Die Durchrechnung der Besitzzeiten ergibt 16 Jahre. Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 10 Jahre beträgt, liegt kein Spekulationsgeschäft vor.

In der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2010 (die nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist) wird - wie auch unter Pkt. 1. der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide – vorgebracht, dass ab 2012 die Einnahmen mit dem durchschnittlich anzunehmenden VPI iHv 2,5% p.a. anstatt lediglich mit 1,16% p.a. zu erhöhen sind. Die vom Finanzamt vorgenommene Erhöhung der Einnahmen betrifft lediglich die Erwartung der verbesserten Auslastung, während in der adaptierten Finanzamtsprognoserechnung nunmehr für die Zukunft durchschnittliche Teuerungsraten iHv 2,5%, die sich aus der Vergangenheit ergeben, eingerechnet sind.

Das bisherige Beschwerdevorbringen ergänzend wird ausgeführt, dass tatsächliche Werte vorliegen, weshalb die Auslastungsstatistik für Kärnten nicht heranzuziehen ist. Es ergibt keinen Sinn, diese für alle Kärntner Tourismusbetriebe gültige allgemeine Statistik in allen Preiskategorien bei Wohnungen mit direktem Sezugang anzuwenden.

Die tatsächlichen Werte für 2011 sowie für 2012 mit Buchungsstand Juni 2012 liegen vor. 2012 sind mit € 28.909,00 Nettomieteinnahmen, die prognostizierten Werte schon jetzt deutlich übertroffen worden.

Der Vorhalt des Finanzamtes, dass die Einnahmen des Jahres 2013 nicht dem Index angepasst wurden, geht ins Leere. Da die Tagespreise in Schritten von Minimum € 5,00 und nicht etwa € 2,30 oder € 1,75 erhöht werden, ist die Indexerhöhung laut Prognoserechnung gemessen am langen Beobachtungszeitraum richtig. Einerseits wird später erhöht, andererseits werden durch Aufrundungen Indexerhöhungen vorweggenommen. Frühbucher bekommen noch alte Preise.

Hinsichtlich der Zeiten der Leerstehung wird auf die Entscheidungen des UFSS vom 8.8.2011, RV/0066-S/10 und vom 10.8.2009, RV/0353-S/08 verwiesen. Danach sind die Zeiten der Leerstehung neutral zu behandeln. Der Umstand, dass das Finanzamt höhere Werbungskosten anerkennt, ist nur darauf zurückzuführen, dass man das Ergebnis der Vermietungstätigkeit verschlechtern will. Nur dann, wenn die Möglichkeit der Eigennutzung zeitlich eingeschränkt ist, ist die für die Eigennutzung vorbehaltene Zeit der Selbstnutzung und die übrige Zeit inklusive der Leerstehungszeiten der Vermietung zuzurechnen.

Des Weiteren wurde angemerkt, dass in den Berechnungen des Finanzamtes Fehler (bei gleichen Zahlen 15,04% oder 14,96%) unterlaufen sind bzw. das Jahr 2003 angeführt, aber in der Summe nicht eingerechnet wurde.

Die unter Berücksichtigung der noch fehlenden Einnahmen und Ausgaben sowie der Leerstehungszeiten adaptierte Prognoserechnung ergibt, dass bis Ende 2023 ein

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 4.008,07 erzielt wird. Die Vermietung der Ferienwohnungen stellt somit eine Einkunftsquelle dar.

Das folgende Beschwerdevorbringen, insbesondere betreffend Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung, Fehler in der Steuererklärung und Plausibilität der Prognose, deckt sich mit den Ausführungen in der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide.

Weiters wird vorgebracht:

Die sonstigen Werbungskosten belaufen sich für 2011 auf € 10.107,89 und liegen damit unter dem Wert von € 10.290,00 der Prognose. Der Durchschnittswert der letzten neun Jahre wird vom Finanzamt auf Grund eines Rechenfehlers mit € 14.957,26 berechnet, tatsächlich beträgt der Durchschnittswert € 14.290,53. Unter Beziehung des Wertes von 2011 errechnen sich € 14.270,28. Da in den Jahren 2006 bis 2009 € 2.877,40, € 2.745,00, € 456,70 und € 360,79 an Bürokosten angefallen sind, die nun nicht mehr zu berücksichtigen sind, wäre der Durchschnittswert nur € 12.839,19.

In den Jahren 2006 bis 2010 sind Bürokosten angefallen und nach der tatsächlichen Nutzung im Schätzungswege unter den übrigen Werbungskosten schon bisher geltend gemacht worden. Die Schaffung des Büorraumes im 2. Stock ergab sich aus der persönlichen Situation (Beendigung Tätigkeit als Abgeordneter, schriftstellerische und beratende Tätigkeit nunmehr in der Adr1). Da die Vermietung durch die Ehegattin des Bf. mittels PC abgewickelt wird und dies in C in ihrem Arbeitszimmer geschieht, fallen beim Bf. keine Kosten an bzw. sind sie der privaten Lebensführung (familiäre Mitarbeit, überwiegende Privatnutzung) zuzurechnen. Daher ist eine zusätzliche Berücksichtigung von Bürokosten nicht vorzunehmen.

In der vom Finanzamt adaptierten Prognoserechnung werden in den ersten drei Jahren keine Kosten der Eigennutzung zugerechnet und dazu auch keine Begründung angeführt. Diese Änderung ergibt keinen Sinn und ist nur darauf zurückzuführen, dass man das Ergebnis der Vermietungstätigkeit verschlechtern will. Für den Fall des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit würde dies dazu führen, dass die Vorsteuern in den ersten drei Jahren nicht wegen anteiliger Eigennutzung gekürzt werden müssen. Ein so herbeigeführtes Ergebnis ist selbstverständlich unrichtig, weil zum Zeitpunkt der Errichtung die beabsichtigte teilweise Eigennutzung bereits bekannt war.

Die anschließend in eventuell formulierten Einwendungen entsprechen den bereits in Pkt. 1. wiedergegebenen Ausführungen. Ergänzend wird vorgebracht, dass sich nach der Verwaltungspraxis ein Gesamtüberschuss nach 23 Jahren ergeben muss. Das Finanzamt konzediert im gg. Fall, dass dies erst später der Fall wäre. Auch das Finanzamt sieht also letztlich einen Überschuss und dann eine ständige Einnahmenquelle, allerdings später als der Bf. Im gegenständlichen Fall ist der Betrieb im Jahre 2011 in die Gewinnzone gekommen, im Jahr 2012 steigt sich derselbe beträchtlich. Gebietet nicht das Grundrecht auf Eigentumsschutz und das Grundrecht auf Erwerbsfreiheit, dass im Zweifel für die Fortführung einer auf Gewinn gerichteten und auch gewinnbringenden

Tätigkeit entschieden wird? Kann eine – angefochtene – Prognose Fakten ersetzen? Die Republik erleidet keinen Schaden, wenn sie die Fortführung der Vermietungstätigkeit beobachtet und die Gewinnentwicklung im Lichte der früheren Verluste beurteilt – da Zinsen verrechnet werden, kann ohne weiteres die Entwicklung der nächsten Jahre abgewartet werden, ob die Prognosen des Steuerpflichtigen sich verwirklichen.

Wenn die Behörde schon jetzt Liebhaberei auf Grund bestreitbarer Prognosen annimmt, greift sie ohne Not in die Eigentums- und Erwerbsfreiheit des Bw. ein. Die Rückforderungen an Vorsteuer und Einkommensteuer sind so erheblich, dass dies die Fortführung der Erwerbstätigkeit gefährdet. Dem objektiven Betrachter zeigt sich, dass durch die Vermietung auf Dauer Gewinne und Einnahmenüberschüsse zu erwarten sind. Dies sollte hinreichen, um die weiteren Entwicklungen abzuwarten.

Mit Eingabe vom 20.12.2011 erstattete der Bf. beim Finanzamt B eine Selbstanzeige betreffend den Erwerb des Hälftenanteils an der Liegenschaft in B, Adr2, von seiner Ehegattin (E-Akt, 3:Teil, S. 164f.). Er habe im Zuge der Beschäftigung mit seinen Steuerangelegenheiten bemerkt, dass die Schenkung über 82.000 Euro (gerechnet zu Verkehrswerten), die sich aus der Differenz zwischen Verkehrswert iHv 148.000 Euro und Kaufpreis iHv 66.000 Euro ergibt, bisher nicht angezeigt worden sei.

Mit Eingabe vom 21.12.2011 informierte der Bf. das Finanzamt FA über die Anmeldung einer Schenkung und Erstattung einer Selbstanzeige.

Mit Bescheid vom 28.2.2012 setzte das Finanzamt B die Schenkungssteuer für den Rechtsvorgang aus dem Kaufvertrag vom 20.2.2007 mit 472,60 Euro fest.

Mit Vorhalt des BFG vom 22. Oktober 2014 wurde der Bf. ersucht, die steuerlichen Ergebnisse aus der Vermietung des Ferienhauses in A für die Jahre 2012 und 2013 (aufgegliedert nach Einnahmen und Werbungskosten) vorzulegen sowie das Ausmaß der Eigennutzung in diesen Jahren bekanntzugeben.

Mit E-mail vom 21.11.2014 legte der Bf. dem BFG eine nach Anschaffungsdatum, Nutzwert, Preis/Nutzwert, Preis/m², Preis/Einheit, Top, Käufer und Bemerkung gegliederte Aufstellung einiger Liegenschaften vor. Eine Vorlage der mit Schreiben vom 22.10.2014 abverlangten Unterlagen erfolgte nicht.

Mit weiterem Vorhalt des BFG vom 12. Jänner 2015 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass - ausgehend von der vom Finanzamt erstellten und dem BFG mit der Beschwerde vorgelegten Prognoserechnung - die Vermietungstätigkeit selbst unter Zugrundelegung der tatsächlichen Werte bis zum Jahr 2013 laut den beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen und bei Berücksichtigung einer jährlichen Indexanpassung iHv 2,5% ab dem Jahr 2014 in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt.

In einer dazu abgegebenen Stellungnahme des Bf. vom 6. Februar 2015 wurden vom Bf. insgesamt acht (davon sieben die Prognoserechnung des Finanzamtes in mehreren Punkten korrigierende) Tabellen vorgelegt und an Hand dieser dargestellt,

wie sich die jeweiligen Änderungen (Ansatz der tatsächlichen Werte, Behandlung der Leerstehungszeiten als neutral, keine Berücksichtigung der Leerstehung in den ersten drei Jahren, kein Ansatz der Bürokosten in Wien, Korrektur der prognostizierten Mieteinnahmen ab 2015, Einbeziehung eines steuerpflichtigen Veräußerungserlöses, keine Berücksichtigung einer Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen) auf das Gesamtergebnis auswirken. Abschließend wurde ausgeführt, dass auf Grund der durchgeföhrten Korrekturen die Prognoserechnung des Bf. (Anlage VIII) bis Ende 2023 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv 36.066,46 Euro ergibt.

Abschließend wies der Bf. noch einmal darauf hin, dass er in seinen verfassungsgesetzlich gewährten Rechten auf Freiheit des Eigentums, der Erwerbstätigkeit und der Gleichbehandlung von Gleichen verletzt wird. Die Figuren der kleinen Vermietung und der Liebhaberei wurden vom Verordnungsgeber, nicht aber dem Gesetzgeber gefunden. Sie haben der gesetzl. Grundlage in verfassungskonformer Weise zu entsprechen und tun dies im gegenständlichen Fall aber nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständliche beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung ist daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

1. Vermietung des Ferienhauses in A

Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. errichtete das verfahrensgegenständliche Mietobjekt (Appartementhaus mit zwei Ferienwohnungen) im Jahr 2003, wobei zur Finanzierung ein Eurokredit der Bank iHv 254.335 Euro aufgenommen wurde. Dieser Kredit wurde mit Wirkung vom 1.11.2004 in einen bereits bestehenden Fremdwährungskredit (Schweizer Franken) konvertiert. Im Jahr 2010 wurde der Kredit zur Gänze getilgt.

Die Vermietung erfolgt seit dem Jahr 2004; erstmals werden im Jahr 2003 Aufwendungen geltend gemacht.

Das Ferienhaus wird auch vom Bf. und seiner Familie genutzt. Der Eigenbedarf betrug in den Jahren 2006 bis 2010 insgesamt zwischen 34 und 54 Tagen, wobei die Eigennutzung des Bf. selbst ca. 14 Tage pro Jahr beträgt.

Da auf Grund der ersten vom Bf. vorgelegten Prognoserechnung, in welcher hohe Zinsaufwendungen enthalten sind, die Einkunftsquelleneigenschaft noch ungewiss war, erfolgten die Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 zunächst vorläufig.

Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens wurden am 14.11.2011 endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2008 erlassen, wobei die negativen Einkünfte aus der Vermietung ausgeschieden wurden. Für die Jahre 2009 und 2010 erfolgte die Veranlagung ohne Berücksichtigung des Verlustes aus der Vermietung.

Auf Grund der im Ermittlungsverfahren getätigten Angaben des Bf. wurde vom Finanzamt - ausgehend von den Angaben des Bf. - unter Berücksichtigung der Eigennutzung des Ferienhauses eine adaptierte Prognoserechnung erstellt:

Folgende Adaptierungen wurden seitens des Finanzamtes vorgenommen:

A) Einnahmen

Für die Jahre 2003 bis 2011 wurden die tatsächlichen Einnahmen (gekürzt um die auf die Eigennutzung entfallenden Beträge) angesetzt, ab 2012 (mit Ausnahme des Jahres 2013) wurde eine Indexanpassung durchgeführt.

B) Werbungskosten

1. Afa

Für die Jahre 2003 bis 2009 wurden die tatsächlichen Werte herangezogen, für die Jahre 2010 bis 2012 wurde die Afa mit 6.680,08 Euro (Haus 3.057,08 Euro + Einrichtung 3.623 Euro) angesetzt und ab 2013 (die Einrichtung wird lt. Schreiben vom 26.9.011 auf 10 Jahre abgeschrieben) wurden zusätzlich zur Afa für das Gebäude Ersatzbeschaffungen im Ausmaß von 500 Euro einkalkuliert. Weiters wurde die Afa für die Nutzung des Büros in C im Ausmaß von 30% angesetzt.

2. Finanzierungskosten

Die Finanzierungskosten wurden als fixe Werbungskosten behandelt und der auf die Eigennutzung jeweils entfallende Anteil (mit Ausnahme der Jahre 2003 bis 2005) ausgeschieden. Ab 2011 wurde der Eigennutzungsanteil mit 6,32% zum Ansatz gebracht. Ab 2011 wurden infolge der Kredittilgung keine Finanzierungskosten mehr angesetzt

3. Instandhaltung/Instandsetzung

Für die Jahre 2003 bis 2010 wurden die tatsächlichen Kosten angesetzt, ab 2011 wurden die Aufwendungen für Instandhaltung/Instandsetzung lt. Schreiben vom 18.11.2010 mit 600 Euro jährlich (indexiert) angesetzt. Die Aufwendungen wurden als variable Kosten behandelt.

4. Sonstige Werbungskosten

Für die Jahre 2003 bis 2011 wurden die tatsächlichen Kosten angesetzt, ab 2012 wurden die Aufwendungen nach dem Durchschnitt der letzten neun Jahre (indexiert) mit

14.270,28 Euro angesetzt. Die Aufwendungen wurden in fixe und variable Kosten aufgeteilt und die anteilig auf die Eigennutzung entfallenden Beträge ausgeschieden.

5. Eigennutzung, Leerstehung

Für die Jahre 2003 bis 2011 wurden hinsichtlich der Eigennutzung die tatsächlichen Werte zum Ansatz gebracht, ab 2012 wurde der Anteil der Eigennutzung wie im Jahr 2011 angesetzt. Die Zeiten der Leerstehung wurden im Verhältnis der Eigennutzung zur Vermietung aufgeteilt. Die auf die Eigennutzung entfallenden variablen Kosten wurden im Verhältnis zu den Nutzungstagen (Vermietung + Eigennutzung) und die fixen Kosten im Verhältnis zu den Gesamttagen (Vermietung + Eigennutzung + Leerstehung) ermittelt, wobei hinsichtlich der variablen Kosten die Zeiten der Leerstehung neutral behandelt wurden. Die auf die Eigennutzung entfallenden fixen Kosten wurden anteilmäßig als Werbungskosten berücksichtigt.

Dieser Prognoserechnung des Finanzamtes schließt sich das BFG an, wobei hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2014 die tatsächlichen Werte laut der mit Eingabe des Bf. vom 6. Februar 2015 überreichten Prognoserechnung (Anlage VIII) zum Ansatz gelangen (*Angemerkt wird, dass in der Prognoserechnung des Bf. in den Jahren ab 2011 in der Spalte "Einnahmen" ausschließlich die in den Steuererklärungen enthaltenen Einnahmen enthalten sind und die Spalte "Summe Einnahmen" zusätzlich die Einnahmen aus Eigennutzung ausweist*). Die Prognoserechnung des BFG ergibt somit folgendes Gesamtergebnis (siehe Beilage I):

tatsächliche berichtigte Ergebnisse bis 2014	- 102.404,47 €
prognostizierte Ergebnisse bis 2023	+ 87.464,08 €
Gesamtergebnis 2003 bis 2023	-14.940,39 €

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhábereiverordnung, BGBl. 1993/33 (L-VO), ist Liebháberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebháberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 L-VO ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 L-VO Liebháberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebháberei 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 L-VO 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 § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach herrschender Rechtsauffassung ist es in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO Sache des Steuerpflichtigen, die Liebhabereivermutung zu widerlegen und eine realistische Prognoserechnung vorzulegen bzw. ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen. Die Prognoserechnung hat die seit Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und im absehbaren Zeitraum erwartbaren Einnahmen und Aufwendungen (sämtliche Jahre mit gleicher Bewirtschaftung) zu umfassen, wobei typische Risiken miteinzubeziehen sind. In einer realitätsnahen Prognoserechnung sind daher auch künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten jedenfalls anzusetzen. Die bloße Behauptung erwartbarer Überschüsse reicht für die steuerliche Anerkennung der Verluste jedenfalls nicht aus. Ist die Prognose losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen, stellt sie keinen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung dar (vgl. Jakom, EStG, 7. Auflage, § 2 Rz 259 mwN).

Die Widerlegung der Liebhabereivermutung in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO durch den Abgabepflichtigen (und nicht durch die Behörde [siehe VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036]) erfolgt dadurch, dass das Anfallen des Gesamtüberschusses in einem von der VO festgelegten Zeitraum dargetan wird. Nach der Rechtslage der L-VO 1993 ist der Gesamtüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, maximal 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (stichtagsbezogen) anzunehmen. Das gilt für Vermietungen, die nach dem 14.11.1997 begonnen haben oder für vorher begonnene Vermietungen mit Abgabe einer Option bis 31.12.1999 (vgl. Jakom, a.a.O., § 2 Rz 270, mwN).

Den einzelnen Beschwerdeeinwendungen wird entgegengehalten:

- Eigennutzung

Hinsichtlich der Eigennutzung ist auszuführen, dass sich der Bf. in der Beschwerde der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach auch die Vermietung an Familienangehörige zu fremdüblichen Bedingungen als Eigennutzung zu behandeln ist und dementsprechend sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben auszuscheiden sind, angeschlossen hat.

Unstimmigkeiten gibt es allerdings bei der Ermittlung des Prozentsatzes der Eigennutzung, insbesondere bezüglich der Behandlung der Leerstehungszeiten. Während nach Auffassung des Bf. die Zeiten der Leerstehung neutral zu behandeln sind, hat das Finanzamt hinsichtlich der Fixkosten eine Aufteilung der Leerstehungszeiten vorgenommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu ausgesprochen, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch bei einer teils der Vermietung, teils der Eigennutzung

dienenden Ferienwohnung Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, Werbungskosten bilden können (VwGH 4.11.1980, 3235/79).

Die deutsche Rechtsprechung differenziert in einem solchen Fall nach der Möglichkeit der Selbstnutzung. Liegt eine Wohnung vor, die keiner Eigennutzung unterliegt, sind Leerzeiten prinzipiell der Vermietung zuzurechnen (BFH 6.11.2001, IX R 97/00, BStBl II 01, 705). Ist eine Selbstnutzung jederzeit möglich, sind die Leerstandszeiten aufzuteilen.

Im genannten Urteil spricht der BFH aus, dass er an seiner bisher vertretenen Auffassung, wonach die Leerstandszeiten allein der Selbstnutzung zuzurechnen waren, wenn nach den bindenden Feststellungen des FG davon auszugehen war, dass die Ferienwohnung den Steuerpflichtigen (auch) zur Selbstnutzung zur Verfügung stand, nicht mehr festhält und lässt sich dabei von folgenden Überlegungen leiten: Durch das - saisonabhängige - Vermieten einer Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste ergibt sich im Regelfall, dass die Ferienwohnung gewisse Zeiten innerhalb des Jahres leer steht; dennoch sind in dieser kürzeren Vermietungszeit - bei passabler Auslastung der Ferienwohnung - im Allgemeinen höhere Einnahmen zu erzielen als bei einer ganzjährigen Dauervermietung. Nach Ansicht des BFH sind damit die Leerstandszeiten einer Ferienwohnung - für sich betrachtet - nicht notwendigerweise die Folge einer beabsichtigten Selbstbenutzung, sondern können auch durch eine beabsichtigte Vermietung verursacht sein. Dies rechtfertigt es, sie nicht von vornherein allein der Selbstnutzung zuzurechnen, sondern entsprechend dem zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufzuteilen (BFH 6.11.2001, IX R 97/00, BStBl. 2002 II S. 726 zur Einkommensteuer).

Auch Lenneis ist der Auffassung, dass die Leerkosten im Verhältnis der beiden Nutzungen zueinander zu splitten sind, wenn neben der Vermietung eine Selbstnutzung vorliegt, da sie sowohl Folge der Selbstnutzung als auch der Vermietung sind. Insoweit ist das Erkenntnis des VwGH vom 4.11.1980, 3235/79 als überholt anzusehen (vgl. Lenneis in Jakom, 7. Auflage, § 16 Tz 56, S. 770).

Das BFG schließt sich dieser Rechtsansicht an.

Nach dem Erkenntnis vom 27.7.1994, 92/13/0175, sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung notwendige Aufwendungen, auch wenn sie nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern nur durch die Tatsache bedingt sind, daß ein Mietobjekt vorhanden ist, als Werbungskosten anzusehen. Dementsprechend bewirken Aufwendungen auf das Mietobjekt (einschließlich AfA) auch schon vor der Erzielung von Mieteinnahmen Werbungskosten, weiters aber auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen. Auch sie sind Voraussetzung für eine künftige Einnahmenerzielung und dienen ebenso wie die vor der Einnahmenerzielung anfallenden Beträge im Sinne von Werbungskosten der Erwerbung von Einnahmen.

Zu den in der Beschwerde angeführten Entscheidungen des UFS vom 8.8.2011, RV/0066-S/10, und vom 10.8.2009, RV/0353-S/08, die der Meinung von Doralt folgen, wonach die

Leerstehungszeiten bei einer Ferienwohnung generell als neutrale Zeiten zu behandeln sind (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG16, § 28 TZ 102) wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die kritischen Anmerkungen des Finanzamtes im Vorlagebericht verwiesen.

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, dass Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden können, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen, ist zutreffend. Da die Fixkosten im Unterschied zu den variablen Kosten auch dann anfallen, wenn das Objekt nicht genutzt wird, sind die Leerstehungszeiten bei der Ermittlung der auf die Eigennutzung entfallenden fixen Aufwendungen zu berücksichtigen. Hinsichtlich der variablen Kosten sind die Zeiten der Leerstehung neutral zu behandeln (vgl. auch UFS vom 17.3.2009, RV/0543-S/08).

- Berechnungsfehler

Der Bf. wendet ein, dass in der Prognoserechnung des Finanzamtes das Verhältnis der Eigennutzung zu den Nutzungstagen im Jahr 2011 mit 15,04% und im Jahr 2012 - trotz gleicher Zahlen betreffend Eigennutzung, Leerstehung und Vermietung - mit 14,96% ausgewiesen ist.

Dieser Umstand beruht darauf, dass in den Jahren 2006 bis 2011 der im Verhältnis zu den Nutzungstagen berechnete Anteil der Eigennutzung auf Grund der tatsächlichen Nutzungen laut Prognoserechnung des Bf. errechnet wurde, während ab 2012 der Mittelwert zum Ansatz gebracht wurde. Dieser beträgt unter der Annahme, dass die Wohnungen in einem Zeitraum von 20 Jahren im Durchschnitt an 923 Tagen von insgesamt 6171 Nutzungstagen privat genutzt werden - wie auch vom Bf. in seiner Prognoserechnung und in der Beschwerde angeführt – 14,96%. In den Jahren 2003 bis 2005 erfolgte keine Eigennutzung, weshalb in diesen Jahren auch keine anteilige Kürzung erfolgte.

Der Einwand, dass das Jahr 2003 angeführt, aber in der Summe nicht eingerechnet worden sei, ist nicht nachvollziehbar.

- Erhöhung der Einnahmen

Der Bf. beantragt unter Bezugnahme auf den durchschnittlich anzunehmenden VPI iHv 2,5% p.a eine entsprechende Einnahmenerhöhung. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass in der Prognoserechnung des BFG für die Jahre bis 2014 die tatsächlichen Werte laut Angaben des Bf. in seiner Eingabe vom 6. Februar 2015 zum Ansatz gebracht und für die Jahre ab 2015 eine Indexanpassung iHv 2,5% jährlich vorgenommen wurde.

Dem Vorwurf, dass die Auslastungsstatistik nicht heranzuziehen sei, wird entgegnet, dass in der Prognoserechnung des BFG für die Jahre 2003 bis 2014 ohnehin die tatsächlich erzielten Einnahmen zum Ansatz gebracht wurden. Ab 2015 wurde - wie auch in den Prognoserechnungen des Bf. - eine Indexanpassung durchgeführt. Seitens des Finanzamtes wurden die Daten der Statistik Austria lediglich angeführt, um zu

veranschaulichen, dass die prognostizierten Einnahmen über den aus den Werten der Auslastungsstatistik für Kärnten errechneten Einnahmen liegen.

- Fehler in den eingebrachten Steuererklärungen

Zum Einwand, dass die Afa irrtümlich von den Bruttoanschaffungskosten des Fertigteilhauses berechnet worden sei und richtigerweise 3.057 Euro betrage, ist anzumerken, dass in der Prognoserechnung des Finanzamtes die Afa ohnehin vom Nettobetrag berücksichtigt wurde.

Auch der dem Bf. bei der Berechnung der sonstigen Werbungskosten für das Jahr 2004 unterlaufene Additionsfehler wurde bereits vom Finanzamt berichtigt und der Betrag iHv 17.448,52 Euro bei den sonstigen Werbungskosten zum Ansatz gebracht; ebenso wurde die Afa in den Jahren 2008 und 2009 um die zu Unrecht vorgenommene Fortschreibung korrigiert.

- Fehler bei der Berechnung des Durchschnittswertes der sonstigen Werbungskosten

Zutreffend hat der Bf. in seiner Beschwerde darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt bei der Berechnung des Durchschnittswertes der sonstigen Werbungskosten insofern ein Fehler unterlaufen ist, als der nicht korrigierte Wert des Jahres 2004 iHv 23.449,10 Euro anstatt des richtigen Betrages von 17.448,52 Euro herangezogen wurde.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten für die Jahre 2011 bis 2014 laut Angaben des Bf. und des korrigierten Wertes für 2004 lässt sich für die sonstigen Werbungskosten ein Mittelwert von € 14.622,22 errechnen. Dieser Wert wäre daher ab 2015 (unter Berücksichtigung einer Indexsteigerung von 2,5%) in der Prognoserechnung anzusetzen. Das BFG geht jedoch - wie auch der Bf. in seinen Prognoserechnungen - vom tatsächlichen Wert für 2014 aus und nimmt für die Jahre ab 2015 eine entsprechende Indexanpassung vor.

- Bürokosten

Zum Vorbringen des Bf., dass die in den Jahren 2006 bis 2010 angefallenen und bei den sonstigen Werbungskosten geltend gemachten Bürokosten nun nicht mehr zu berücksichtigen wären, da die Vermietung durch seine Ehegattin in deren Arbeitszimmer abgewickelt werde und daher bei ihm keine Bürokosten mehr anfallen würden, ist auf die ergänzenden Ausführungen des Bf. zur Steuererklärung 2005 (E-Akt, 1. Teil, 2005, S. 18) zu verweisen, wonach das Büro zu 30% für die Verwaltung seines vermieteten Ferienwohnhauses verwendet wird. Dass diese Verwaltungstätigkeit beendet worden wäre, wurde im gesamten Streitzeitraum nicht vorgebracht. Die Auffassung des Finanzamtes, dass bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft alle tatsächlich angefallenen Kosten zu berücksichtigen sind und nicht einzelne davon gestalterisch ausgeschieden werden können, ist zutreffend. Auf die übrigen unter Pkt. 3.9. im Vorlagebericht an den UFS enthaltenen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Angemerkt wird, dass selbst dann, wenn man der diesbezüglichen Auffassung des Bf. folgt und in der Prognoserechnung zu Gunsten des Bf die anteilige Afa für das Büro in Wien außer Acht lässt, dennoch in einem Zeitraum von 21 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird (siehe Beilage II).

- Ersatzinvestitionen

Festgehalten wird, dass die im Schreiben vom 6.2.2015 unter Pkt. 8. vertretene Auffassung, wonach die Berücksichtigung einer Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen nicht notwendig ist, vom BFG nicht geteilt wird, weil auch Möbel, die vom Tischler angefertigt wurden, auf Grund des ständigen Gebrauches einer Abnutzung unterliegen oder kaputt gehen können und daher erneuert werden müssen; es entspricht vielmehr der Lebenserfahrung, dass gerade bei einer Vermietung Möbel und Einrichtungsgegenstände einer besonders hohen Abnutzung und auch Entmodung unterliegen und daher nach einigen Jahren mit Ersatzbeschaffungen zu rechnen ist. Die ebenfalls im Schreiben angesprochene Investition in das Gebäude im Jahr 2014 beschränkt sich laut dem vorgelegten Anlagenverzeichnis auf die Anschaffung eines Balkons und von Kästen (Anschaffung im Jahr 2013). Die Erhöhung der Afa um 500 Euro wegen möglicher Ersatzinvestitionen erfolgte daher grundsätzlich zu Recht, wobei in der Prognoserechnung des BFG angesichts der bis 2014 vorliegenden tatsächlichen Werte die Hinzurechnung erst ab dem Jahr 2015 vorgenommen wurde.

Angemerkt wird, dass selbst dann, wenn man der diesbezüglichen Auffassung des Bf. folgt und zu Gunsten des Bf. keine Ersatzbeschaffungen in der Prognoserechnung berücksichtigt, dennoch in einem Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird, wie Anlage II der Prognoserechnung des Bf. zeigt.

- Fiktiver Veräußerungserlös

Den Ausführungen laut Punkt 7. der Eingabe vom 6.2.2015, wonach im Falle der Beurteilung als Liebhaberei ein Appartement verkauft werden müsste und ein allfälliger Veräußerungserlös in die Prognoserechnung einzubeziehen ist, wird entgegengehalten, dass die gegenständliche Vermietung laut Angaben des Bf. auf die Erzielung laufender Einkünfte angelegt ist und im gesamten Streitzeitraum weder eine konkrete Veräußerung einer Ferienwohnung behauptet noch irgendwelche dahin gerichtete Maßnahmen ergriffen wurden. Ein fiktiver Veräußerungserlös bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses ist daher nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 17.12.2002, 99/14/0230; 28.4.2009, 2006/13/0140). Auch die Neuregelung zur Grundstücksbesteuerung gebietet laut Ansicht des BFG keine andere Betrachtungsweise, da es für die Liebhabereibeurteilung auf die Zuordnung zu den jeweiligen Einkunftsarten ankommt.

- Prognoserechnung

Einer zur Widerlegung der Liebhabereivermutung tauglichen Prognoserechnung sind nicht die jeweils für den Standpunkt des StpfL günstigsten, sondern die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen.

Bei Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose ist sowohl ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten zu beachten, weil es ansonsten gar keines "Beobachtungszeitraumes" bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom StpfL gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (vgl. Doralt, EStG Kommentar, 16. Lieferung, § 2 Tz 515/2 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Eine Vermietung stellt nur dann eine Einkunftsquelle dar, wenn sie auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse erwarten lässt. Abschließend und mit Sicherheit ließe sich diese Frage erst nach Beendigung der Vermietungstätigkeit beantworten. Bei dieser Gesamtschau wäre eine Vermietungstätigkeit, bei der hohe Werbungskostenüberschüsse durch Einnahmenüberschüsse folgender Jahre nicht ausgeglichen werden kann, keine Quelle von (positiven) Einkünften. Die der Liebhaberei entsprechende Gesamtschau ließe jedoch in aller Regel die für die einzelnen Kalenderjahre vorzunehmenden Veranlagungen nicht zeitnah zu und ist praktisch undurchführbar. Es ist daher schon vor Beendigung einer Tätigkeit festzustellen, ob eine Einkunftsquelle vorliegt. Nach der Liebhabereiverordnung muss die Eignung einer Vermietungstätigkeit positive Erträge abzuwerfen, in einem absehbaren Zeitraum festzustehen. Um bereits in den ersten Jahren der Vermietung abschätzen zu können, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielt werden kann, bedient man sich einer Prognoserechnung, mit der die zu erwartende Ertragsentwicklung möglichst zutreffend vorausberechnet werden soll. Solche Ertragsprognosen sind aber zwangsläufig mit Unsicherheiten behaftet und je länger der Prognosezeitraum ist, umso höher sind auch die Unsicherheiten.

Um die zukünftige Ertragsentwicklung möglichst genau abschätzen zu können, sind für bereits abgelaufene Zeiträume (Jahre) die tatsächlichen Ergebnisse heranzuziehen. Hat sich im Nachhinein (ex post) herausgestellt, dass bei unveränderter Bewirtschaftungsart, die tatsächliche Ertragsentwicklung von der Prognoserechnung abweicht, so sind für die abschließende Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung die tatsächlichen Gegebenheiten und nicht die ursprünglich erstellte Prognoserechnung heranzuziehen, selbst wenn sie damals mit aller gebotenen Sorgfältig erstellt worden ist.

Entsprechend der dargelegten, durch den Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Grundsätze der Liebhabereibeurteilung waren daher weder die dem Finanzamt noch die mit Eingabe vom 6.2.2015 dem BFG vorgelegten Prognoserechnungen (*Anmerkung: insgesamt wurden vom Bf. sechs verschiedene Prognoserechnungen erstellt*) geeignet, die Annahme von Liebhaberei zu widerlegen, weil in diesen in den Jahren 2003 bis 2005 bei sämtlichen Werbungskosten (Afa, Finanzierung, Instandhaltung/Instandsetzung, Sonstige Werbungskosten) der auf die Eigennutzung entfallende Teil ausgeschieden wurde, obwohl laut Aufstellung des Bf. vom 11.7.2011 (E-Akt, 2. Teil, S.101) eine Eigennutzung erst ab dem Jahr 2006 stattgefunden hat (die Prognoserechnungen weisen diesbezüglich bei den Einnahmen auch keine Eigennutzung auf).

Auch wurden die Zeiten der Leerstehung nicht im Verhältnis der Vermietung zur Eigennutzung aufgeteilt, sondern neutral behandelt. Der auf die Eigennutzung entfallende Anteil der Afa wird ab dem Jahr 2006 nach dem auf die variablen Kosten entfallenden Prozentsatz (ab 2012 mit dem Mittelwert) errechnet.

Zudem ist in den dem Finanzamt im Jahr 2011 vorgelegten Prognoserechnungen die Afa noch vom Bruttobetrag berechnet und der Anteil der Eigennutzung wird in allen Jahren auf Grund eines Mittelwertes errechnet, obwohl für die Jahre bis einschließlich 2011 die tatsächlichen Werte vorgelegen sind.

Wenngleich die mit Eingabe vom 6.2.2015 vorgelegte Prognoserechnung (Anlage VIII) zwar diese Fehler nicht mehr aufweist und auch die tatsächlichen Ergebnisse bis einschließlich 2014 heranzieht und insofern den Anforderungen laut höchstgerichtlicher Judikatur entspricht, vermag sie die Annahme von Liebhaberei dennoch nicht zu widerlegen, weil auch in dieser Prognoserechnung die Zeiten der Leerstehung neutral behandelt werden und in den ersten drei Jahren eine Eigennutzung bei den Werbungskosten berücksichtigt wird, obwohl eine solche erst ab dem Jahr 2006 stattgefunden hat.

Zusammenfassung

Zusammenfassend ist auszuführen, dass weder die ersten, bereits dem Finanzamt vorgelegten Prognosen noch die in der Folge beim BFG eingereichte Prognose den von der Judikatur an eine realitätsnahe Prognose gestellten Anforderungen entsprechen

- Verfassungsrechtliche Bedenken

Nach Ansicht des Bf. ist die Liebhabereiverordnung insoweit gesetzwidrig, als sie durch die Normierung eines absehbaren Zeitraumes, innerhalb dessen die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen wirtschaftlichen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss erwarten lässt, Festlegungen trifft, die nicht im Gesetz vorgesehen sind. Dazu ist festzuhalten:

Bei der Liebhaberei-Verordnung handelt es sich um eine Durchführungsverordnung iS des Art. 18 Abs 2 B-VG. Sie soll gemäß dem Auftrag des Verfassungsgesetzgebers dazu dienen, das Gesetz zu interpretieren und damit zu präzisieren.

Der Systematik des EStG und der taxativen Aufzählung der Einkünfte in § 2 Abs. 3 ist zu entnehmen, dass dauernde Verluste grundsätzlich keiner „Einkünfteerzielung“ dienen. Bei betrieblichen Tätigkeiten ergibt sich das schon aus der ertragsteuerlichen Definition des Betriebes. Aber auch bei außerbetrieblichen Tätigkeiten führen dauernde Verluste zur Nichtanerkennung der Einkünfte (vgl. Jakom, 7. Auflage, § 2 Tz 220, S. 122).

Damit eine Betätigung als Einkunftsquelle qualifiziert werden kann, muss ein positives Gesamtergebnis nach der ausgeübten Art dieser Tätigkeit objektiv erzielbar sein. Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 2 EStG ohne die Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages nicht denkbar. Die Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher im Begriff der Einkünfte als eines abgabenrechtlichen Tatbestandes auch unter Berücksichtigung der Möglichkeit negativer Ergebnisse mitgedacht (VfSlg. 12943/1991 und 14071/1995; vgl. schon VfSlg. 7107/1973). Im Erkenntnis vom 8.6.1999, B 1148/98, geht der Verfassungsgerichtshof unter Hinweis auf seine Rechtsprechung (VfSlg. 14071/1995) davon aus, dass die Abgrenzung der Einkunftsquellen von bloßen sogenannten "Liebhabereien" häufig nicht ohne Einschätzung und Beurteilung künftiger Entwicklungen und Bewertung der sich daraus ergebenden Aussichten möglich ist und dass bei Fehlen ausreichender Erfahrungen die Vorhersagen eine längere Beobachtung des tatsächlichen Geschehens erfordern, wobei es dann aber absehbar sein muss, wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten entstehen wird.

Die in der Liebhabereiverordnung vorgenommene Präzisierung, dass jener Zeitraum, innerhalb dessen ein solcher Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann, absehbar sein muss, entspricht also der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der L-VO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0241, als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dass die Vermietung eines Ferienhauses nur dann als wirtschaftlichen Grundsätzen entsprechend angesehen werden kann, wenn sie unter Berücksichtigung der gewählten Finanzierung (Mitteleinsatz) und der zu erwartenden Aufwendungen nach einer gewissen (vertretbaren) Zeit eine entsprechende Rendite erbringt, ist nach Ansicht des BFG evident. Voraussetzung dafür ist naturgemäß, dass die Vermietung unter Umständen erfolgt, die jenen entsprechen, unter denen sie gewöhnlich von Personen ausgeübt wird, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind.

Soweit also der Bf. die Gesetzwidrigkeit der Liebhabereiverordnung rügt, ist ihm vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs

entgegenzuhalten, dass die Verordnung mit der Festlegung eines (konkreten) absehbaren Zeitraumes lediglich eine am Gesetzeszweck orientierte Auslegung bzw. Präzisierung vornimmt. Das BFG teilt daher die vom Bf. in der Beschwerde und im Schreiben vom 6.2.2015 angeführten Zweifel an der Gestzmäßigkeit der Liebhabereiverordnung nicht.

Verkauf eines Hälftenanteils Eigentumswohnung und Garage B , Adr2 (Spekulationstatbestand)

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf. und seine Ehegattin waren seit 20.4.1994 je zur Hälfte Eigentümer einer Eigentumswohnung samt Garage in B , Adr2 (EZ EZ, Grundbuch xxxx B).

Mit dem als "Kaufvertrag" überschriebenen Vertragswerk vom 20.2.2007 (E-Akt, 3.Teil, S. 51ff.) erwarb der Bf. von seiner Ehegattin die ihr gehörenden Anteile an der Liegenschaft samt damit verbundenem Wohnungseigentum an W C7 und G II63 um den einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis iHv € 66.000,00.

Mit Kaufvertrag vom 28.5.2010 (E-Akt, 3. Teil, S. 47ff.) veräußerte der Bf. die Eigentumswohnung W C7 um den Pauschalpreis von € 275.000,00 und mit Kaufvertrag vom 7.12.2010 (E-Akt, 3. Teil, S. 21ff.) den Autoabstellplatz G II63 um € 36.200,00.

Mit Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2010 vom 14.11.2011 wurden dem Bf. Einkünfte aus einem Spekulationsgewinn iHv € 87.200,00 vorgeschrieben. Die Zurechnung wurde damit begründet, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelange, weil sich der steuerliche Hauptwohnsitz des Bf. (Mittelpunkt der Lebensinteressen) in Plz C , Gasse Nr , befunden habe.

Mit Eingabe vom 20.12.2011 erstattete der Bf. beim Finanzamt B eine Selbstanzeige betreffend den Erwerb des Hälftenanteils an der Liegenschaft in B, Adr2, von seiner Ehegattin (E-Akt, 3.Teil, S. 164f.) und brachte die Anmeldung einer Schenkung über € 82.000,00 ein.

Mit Bescheid vom 28.2.2012 setzte das Finanzamt B auf Grund der Angaben des Bf. in der Schenkungsanmeldung die Schenkungssteuer für den Rechtsvorgang aus dem Kaufvertrag vom 20.2.2007 mit € 472,60 fest.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 30 Abs 1 Z 1 EStG idF BGBl. I Nr. 85/2008 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Nach § 30 Abs 1 Z 3 EStG zweiter Satz wird auf den Anschaffungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abgestellt, wenn das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben wurde.

Nach Abs. 2 Z 1 leg.cit. sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes

unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben.

Die vom Bf. im Vorhalteverfahren vor dem Finanzamt vertretene Rechtsansicht, dass gegenständlich der Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung gelange, weil er die Wohnung jedenfalls nach dem Erwerb des Hälftenanteils im Jahre 2007 bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz genutzt habe, trifft schon deshalb nicht zu, weil der Bf. und seine Ehegattin die in Rede stehende Eigentumswohnung je zur Hälfte bereits im Jahre 1994 erworben haben und daher die Ausnahmeregelung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nur dann zum Tragen kommt, wenn die Wohnung dem Bw. seit der Anschaffung, d.h. seit dem 20.4.1994, bis zur Veräußerung ununterbrochen als Hauptwohnsitz gedient hätte. Dass sich der steuerliche Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Bf. seit dem Wohnungserwerb trotz polizeilicher Meldung in B , Adr2 , tatsächlich in Plz C, Gasse Nr, befunden hat, hat das Finanzamt in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 15.11.2011 (E-Akt, 3. Teil, S. 141ff.) ausführlich und den Denkgesetzen entsprechend begründet, weshalb zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese verwiesen wird. Lediglich der Vollständigkeit halber darf iZm dem Vorbringen, dass die Wohnung ab 2008 bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient habe, auf die Ausführungen des Bf. im Schreiben vom 11.3.2010 (E-Akt,2. Teil, S. 15f.), dass die Wohnung in B derzeit nur mehr als Büro und Hotel bei seinen Ber Besuchen für die XY diene, hingewiesen werden. Zudem hat der Bf. sowohl im Vertrag vom 28.5.2010 (Wohnungsverkauf) als auch im Vertrag betreffend die Veräußerung der Garage als Ort der Unterzeichnung C angegeben hat, was ebenfalls darauf hindeutet, dass der Bf. (noch) zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses den Hauptwohnsitz in C hatte. Die vom Finanzamt in freier Beweiswürdigung (§ 166 BAO) getroffene Feststellung, dass sich der Hauptwohnsitz des Bf. in Plz C, Gasse Nr, befindet, blieb im übrigen im Berufungsverfahren unwidersprochen. Vielmehr wird nunmehr die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass ein Spekulationstatbestand deshalb nicht vorliege, weil die Übertragung des Hälftenanteils der Gattin am 20.2.2007 an den Bf. keine Anschaffung darstelle, sondern von einer – gemischten – Schenkung auszugehen sei, und daher unter Berücksichtigung des Anschaffungszeitpunktes des Rechtsvorgängers der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 10 Jahre betrage.

Die Begriffe der Anschaffung und Veräußerung beziehen sich nur auf entgeltliche Vorgänge, nicht auf unentgeltliche Vorgänge wie Erwerb durch Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall, Vermächtnis, Erwerb in Anerkennung auf den Pflichtteilsanspruch, reine oder gemischte Schenkung usw. (Jakom/Kanduth-Kristen, § 30, Rz 14)..

Eine gemischte Schenkung liegt bei einem offensbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie - aus privaten Motiven - einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offbares Missverhältnis ist gegeben, wenn sich für einen Teil eine Vermögenseinbuße und für den anderen Teil eine Bereicherung ergibt. Bei der Feststellung eines krassen Missverhältnisses sind Leistung und Gegenleistung

nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Dabei kann im geschäftlichen Verkehr grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander "nichts schenken wollen". Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" hingegen vermutet. Das Vorliegen des Bereicherungswillens kann aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Dieser Wille kann angenommen werden, wenn die Behörde keine sonstigen Umstände aufzeigt, die trotz der behaupteten persönlichen Nahebeziehung der Vertragsparteien eine Bereicherungsabsicht des Übergebers als unwahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Frage der Schenkungsabsicht ist eine Tatfrage, die die Behörde in freier Beweiswürdigung beurteilt. Besteht die Gegenleistung ausschließlich in Geld, erscheint eine Unkenntnis über den Wert der vereinbarten Gegenleistung nicht ohne weiteres einsichtig.

Der Umstand, dass ein abgeschlossener Vertrag als Kaufvertrag bezeichnet wird, ist für sich alleine nicht ausreichend, ein entgeltliches Rechtsgeschäft schlüssig zu begründen (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113).

Insoweit der Bf. nunmehr in der erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides eingebrachten Schenkungsanmeldung an das Finanzamt B vom 20.12.2011 für die Berechnung der Schenkungssteuer den Wert des halben Liegenschaftsanteils inkl. Garage ausgehend vom Anschaffungspreis iHv § 247.088,00 unter Berücksichtigung eines jährlichen Zinssatzes von 1,57% mit € 148.000,00 „ermittelt“ (E-Akt, 3. Teil, S. 173), ist anzumerken, dass diese Berechnung für die Feststellung eines Missverhältnisses der gegenseitigen Leistungen bereits vom Ansatz her verfehlt ist. Leistung und Gegenleistung sind nämlich – wie bereits ausgeführt - nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Der gemeine Wert gem. § 10 Abs. 2 BewG wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Als ein Wert, der von der Absatzseite her zu bestimmen ist, kann er daher nicht von den seinerzeitigen Anschaffungskosten (und damit von der Beschaffungsseite) abgeleitet werden (vgl. VwGH 12.8.1994, 90/14/0145).

Laut Erhebungen des Finanzamtes liegt der auf den Hälftenanteil der Wohnung entfallende Kaufpreis iHv € 62.400,00 (€ 66.000,00 abzüglich des auf den Garagenplatz entfallenden Anteils) über dem Durchschnitt des Hälftekaufpreises vergleichbarer Objekte (insgesamt hat die Abgabenbehörde neun zeitnah zum gegenständlichen Liegenschaftsverkauf erfolgte Objektveräußerungen als Vergleichsbasis herangezogen (E-Akt, 3. Teil, S. 90ff.). Zu der vom Finanzamt angestellten Vergleichsrechnung, die einen durchschnittlichen Hälftekaufpreis iHv 58.782,18 ausweist, ist auszuführen, dass diese Berechnung insofern keine taugliche Grundlage darstellt, als das Finanzamt zunächst aus den in der Tabelle aufgelisteten Kaufverträgen den Kaufpreis auf jeweils 52/20998 Anteile (entsprechend den vom Bf. erworbenen 52/20998 Anteilen an der Liegenschaft EZ EZ Grundbuch xxxx B) umgerechnet hat und sodann aus einem (für 52/20998 Anteile) ermittelten

durchschnittlichen Kaufpreis iHv 117.564,35 Euro die Hälfte, das sind 58.782,18 Euro, als "Hälfte durchschnitt" errechnet und dem Kaufpreis von 62.400 Euro für 52/20998 Anteile gegenübergestellt hat. Das Finanzamt hat somit den Kaufpreis für 52/20998 Anteile mit dem durchschnittlichen Kaufpreis für 26/20998 Anteile verglichen.

Geht man jedoch von den vom Finanzamt für jeweils 52/20998 Anteile ermittelten Werten aus, so zeigt sich eine Bandbreite von 93.814,50 Euro bis 176.517,25 Euro, aus welcher ein Durchschnittswert von 117.564 Euro errechnet werden kann. Vergleicht man nun diesen Wert mit dem Kaufpreis des Bf. iHv 62.400 Euro, so ist bereits daraus ein eklatantes Wertmissverhältnis ersichtlich, zumal der aus den vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsobjekten ermittelte durchschnittliche Kaufpreis nahezu das Doppelte des Kaufpreises des Bf. beträgt. Aber auch wenn man den Betrag iHv 62.400 Euro mit dem Objekt, das den niedrigsten Wert ausweist, vergleicht, ergibt sich immer noch eine Abweichung von 50%.

Es ist daher bereits auf Grund der vom Finanzamt anhand von Vergleichsliegenschaften ermittelten Verkaufspreise ersichtlich, dass Preis und Wert der gg. Liegenschaft im Jahr 2007 - auch bei Einräumung der grundsätzlich maßgebenden Parteienautonomie - nicht in einem angemessenen Verhältnis zueinander standen.

Aus einer über Vorhalt des BFG vom steuerlichen Vertreter des Bf. übermittelten Aufstellung betreffend Liegenschaftsveräußerungen, der im Wesentlichen die gleichen Objekte zu Grunde liegen wie der Vergleichsrechnung des Finanzamtes, ist zu entnehmen, dass sich die Preise von neun der insgesamt angegeben zehn (fremden) Wohnungen zwischen 2.060 Euro und 3.131 Euro pro m² bewegen; lediglich für ein Objekt ist der Quadratmeterpreis mit 1.449 Euro beziffert, wobei für dieses ein geringer Nutzwert wegen schlechter Lage ausgewiesen ist. Ausgehend von dieser - vom BFG dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs übermittelten - Aufstellung errechnet sich ein durchschnittlicher Preis je m² iHv 2.401 Euro. Dieser Durchschnittswert entspricht dem Quadratmeterpreis im Jahr 2007 für gebrauchte Eigentumswohnungen bei einem sehr guten Wohnwert laut Immobilienpreisspiegel des Fachverbandes Immobilien- und Vermögenstreuhänder (2.367,80 Euro). Selbst bei einem guten Wohnwert betrug im Jahr 2007 der Preis pro m² noch 2.014,60 Euro. Demgegenüber lässt sich für den Bf. unter Zugrundelegung einer Wohnungsgröße lt. Wohnungsplan von 82,70 m² (ohne Balkon und Terrasse) ein Quadratmeterpreis von 1.500 Euro ermitteln. Auch daraus ist eine deutliche Abweichung gegenüber den Werten lt. Immobilienpreisspiegel (rund 900 Euro pro m² bei einem sehr guten Wohnwert bzw. 500 Euro pro m² bei einem guten Wohnwert) erkennbar. Legt man den vom steuerlichen Vertreter unter Einbeziehung von Balkon und Terrasse ermittelten Quadratmeterpreis iHv 1.263 Euro als Maßstab an, beträgt die Abweichung bei einem sehr guten Wohnwert nahezu 1.200 Euro pro m² bzw. rund 700 Euro pro m² bei einem guten Wohnwert).

Es war daher im Weiteren zu untersuchen, ob der Grund für dieses Auseinanderklaffen in einer gemischten Schenkung zu suchen war.

Aus der Textierung des "Kaufvertrages" lässt sich ebensowenig ein Hinweis auf den (teilweisen) Schenkungswillen gewinnen wie aus der beim zuständigen Finanzamt B eingebrachten Schenkungsanmeldung, zumal diese erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens eingebracht wurde.

Das Finanzamt vertritt im Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf die Ausführungen des Bf. in der ergänzenden Stellungnahme vom 30.5.2011 (E-Akt, 3.Teil, S. 1) die Auffassung, dass der Bf. bis zum Ergehen der Einkommensteuerbescheide stets von einem Verkauf und nicht von einer Schenkung ausgegangen sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Bf. in einer per E-Mail an das BMF gerichteten Anfrage vom 19.8.2010 betreffend steuerliche Auswirkungen der Weiterveräußerung (E-Akt, 3. Teil. S. 58) nachweislich von einer Schenkung spricht. Das Ersuchen um Erteilung einer Rechtsauskunft bietet nach Auffassung des BFG einen überzeugenden Hinweis dafür, dass von den Vertragsparteien tatsächlich eine Schenkung beabsichtigt war; erfolgte doch die Anfrage in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zur Veräußerung am 28.5.2010. Hätte der Bf. den Hälftenanteil von seiner Ehegattin durch Kauf erworben, wäre die Anfrage zweifellos einem solchen entgeltlichen Vorgang entsprechend formuliert gewesen.

Dass die Ehegatten bei Abschluss der Übereignungsvereinbarung im Jahr 2007 eine (zumindest teilweise) Unentgeltlichkeit des Vertrages gewollt haben, lässt sich auch aus dem Zustandekommen des schließlich bezahlten Kaufpreises iHv 66.000 Euro ableiten. Dieser hat sich nämlich laut Vorbringen des Bf. nicht an dem Wert der Liegenschaft orientiert, sondern vielmehr an dem Umstand, dass der Bf. für seine Ehegattin in dieser Höhe am 14.12.2006 das anteilige endfällige Darlehen, das für den Liegenschaftskauf aufgenommen wurde, getilgt hat.

Unter diesen Umständen sowie in Anbetracht der Nahebeziehung der Vertragsparteien, die ein "Bereichernwollen" vermuten lässt, kann kein Zweifel mehr daran bestehen, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind und dass die teilweise Schenkung gewollt war.

Da somit in zusammenfassender rechtlicher Würdigung im Jahr 2007 von einer gemischten Schenkung und damit von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen ist, war auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger - das ist der Erwerb durch die Ehegattin des Bf. im Jahr 1994 - abzustellen und liegt kein Spekulationsgeschäft vor.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben und kein Spekulationsgewinn in Ansatz zu bringen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da die gegenständliche Beurteilung des Beschwerdefalles bezüglich der Frage der steuerlichen Behandlung von Fixkosten, die in dem Zeitraum anfallen, in dem die Wohnung leer steht, wenn neben der Vermietung eine Selbstnutzung vorliegt, von der im Erkenntnis des VwGH vom 4.11.1980, Zl. 3235/79 vertretenen Auffassung abweicht, ist die (ordentliche) Revision zulässig.

Auch fehlt hinsichtlich der vor dem Hintergrund der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung zu beurteilenden Frage der Einbeziehung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes in die Prognoserechnung eine Rechtsprechung.

Wien, am 5. März 2015