



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Peter Trinkl und Günther Hödl im Beisein der Schriftführer Monique Schumacher und Wladimir Neufeld über die Berufung der A und des B, C, vertreten durch D, vom 16. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 15. November 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 nach der am 10. November 2010 im Finanzamt Mistelbach durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass hinsichtlich E eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2003 zu unterbleiben hat.

Entscheidungsgründe

Die Bw., das Ehepaar E, betrieben zwischen 1999 und 2003 in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Privatzimmervermietung von 4 Zimmern mit 9 Betten.

Seit Beginn der Tätigkeit wurden folgende Ergebnisse erklärt:

Jahr	Einnahmen	Werbungskostenüberschuss/ Einnahmenüberschuss

1999 in Schilling	38.560,-	-22.058,-
2000 in Schilling	43.080,-	-30.088,-
2001 in Schilling	63.447,-	+8.744,-
2002 in Euro	6.610,-	-184,-
2003 in Euro	1.025,-	-3.362,-

Im Jahr 2003 hat Frau A begonnen in den Zimmern eine Pflegestation zu errichten, daraus Einnahmen erzielt, welche unter ihrer Steuernummer ab Mai 2003 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt wurden. Im Jahr 2004 wurden aus der Privatzimmervermietung Einnahmen in Höhe von € 257,- erzielt, welche Frau A im Rahmen ihrer Einnahmen aus der Pflegestation angegeben hat. Im Jahr 2005 wurden keine Einnahmen aus Privatzimmervermietung mehr erzielt.

In den Jahren 1999 bis 2002 wurden die von den Bw. bekannt gegebenen Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt und im von den Bw. angegebenen Verhältnis 50:50% an die Beteiligten verteilt. Die diesbezüglichen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Hinsichtlich des Jahres 2003 erließ das Finanzamt am 1. September 2004 gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) einen vorläufigen Feststellungsbescheid, stellte Gesamteinkünfte aus Vermietung für die Bw. in Höhe von € -3.362,54 fest und wies sie den Beteiligten im Verhältnis 50:50% zu.

Im September 2005 teilten die Bw. dem Finanzamt mit, dass im Jahr 2004 die selbständige Tätigkeit der Frau A zugenommen habe, die Privatzimmervermietung jedoch zurückgegangen sei, weshalb die geringen Einnahmen 2003 von € 257,- bei den selbständigen Einkünfte von Frau A miterfasst worden seien, für 2004 keine Feststellungserklärung mehr abgegeben werde und um Löschung der Steuernummer betreffend die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ersucht werde.

Am 15. November 2005 erließ das Finanzamt gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) den endgültigen Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2003 und stellte darin die Einkünfte aus Vermietung mit Null fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass nach ständiger Rechtsprechung nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle gelten. Im vorliegenden Fall lägen Unabwägbarkeiten, welche die Erzielung eines

Gesamterfolges verhindern, nicht vor, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Da die Vermietungstätigkeit beendet worden sei und keine weitere Vermietungsabsicht laut Schreiben der Bw. vorliege, sei es seit Vermietungsbeginn zu keinem positiven Gesamtergebnis gekommen, weshalb die Vermietungstätigkeit nicht als Einkunftsquelle gewertet werde und die Einkünfte aus Vermietung für das Jahr 2003 mit Null festgestellt worden seien.

Gegen diesen Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 vom 15. November 2005 erhoben die Bw. Berufung und ersuchten, die Einkünfte aus Vermietung mit € -3.362,54 festzustellen. Zur Begründung der Berufung führten die Bw. aus, dass es sich bei der Vermietung nicht um einen Liebhabereibetrieb gehandelt habe. Die Bw. beantragten die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsvorhaltes ergänzten die Bw. die Begründung ihrer Berufung insofern, als sie erklärten, dass nach der Liebhabereiverordnung 1993 die Beurteilungseinheit eine Einkunftsquelle sei und eine Unterscheidung nach steuerlichen Einkunftsarten nirgends getroffen werde. Daraus ergäbe sich nach Ansicht der Bw., dass eine Trennung in den Bereich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und anschließende Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht vorgenommen werden könne, da wesentliche Betriebsgrundlagen übernommen worden seien, weshalb eine durchgehende Betrachtung der Jahre 2000 bis 2004 erforderlich sei.

Gerade im vorliegenden Fall sei deutlich, dass das Verhalten der Steuerpflichtigen sich mit den Vorgaben der Liebhabereiverordnung decke. Bei der Kriterienprüfung sei nämlich die Art und das Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen wichtig. Nachdem erkannt worden sei, dass mit der Zimmervermietung keine ausreichende Auslastung im Jahresdurchschnitt erreicht werden konnte, sei genau dieser Tatbestand umgesetzt worden und die langjährige Erfahrung als diplomierte Kranken- und Gesundheitsschwester genutzt worden. Der Erfolg der Maßnahmen sei positiv, wie aus der Einkommensteuererklärung der Frau A für das Jahr 2004 ersichtlich sei.

Im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Doralt, § 2 TZ 421ff. werde dazu ausgeführt, dass zu prüfen sei ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage setze, wobei Maßnahmen zur Strukturverbesserung bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO die seien, welche zu einer Änderung der Bewirtschaftung führen. Auch nach der Judikatur sei das kaufmännische Verhalten eines Steuerpflichtigen einheitlich und als Ganzes zu sehen. In der Änderung der Wirtschaftsführung sei keine Zäsur, sondern eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vernünftige Reaktion auf anfängliche geschäftliche Schwierigkeiten zu erblicken.

Am 27. Jänner 2006 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte aus, dass die Vermietung und Verpachtung der Zimmer von den berufungswerbenden Ehegatten in Form einer Miteigentümerschaft betrieben worden sei, wohingegen die Altenpflege von Frau A als Einzelunternehmerin durchgeführt worden sei. Es lägen somit zwei getrennte steuerliche Subjekte vor (Miteigentümer - Einzelunternehmerin), andererseits sei jede Tätigkeit organisatorisch in sich geschlossen, sodass unterschiedliche Arten von Einkünften erzielt würden (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – selbständige Einkünfte). Bei Überschusseinkünften sei die Einkunftsquelle als Beurteilungseinheit anzusehen, bei den betrieblichen Einkünften der einzelne Betrieb. Da keine Vermischung der Tätigkeiten Fremdenzimmervermietung und Altenpflege erfolgen dürfe, sei eine Saldierung der Werbungskostenüberschüsse mit den Gewinnen nicht zulässig.

Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass die Tätigkeit Fremdenzimmervermietung im Jahr 2004 eingestellt worden sei und ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege. Die Abgabenbehörde habe für den begrenzten Zeitraum 1999 bis 2004 feststellen können, dass ein Überschuss der Werbungskosten aus der Fremdenzimmervermietung erwirtschaftet worden sei. Der vom Einkommensteuergesetz für die Anerkennung einer Einkunftsquelle geforderte Gesamtgewinn sei nicht mehr erzielbar, weshalb es sich bei der vorliegenden Vermietung der Fremdenzimmer durch die Bw. um eine steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle (Liebhaberei) gehandelt habe und der Verlust nicht anerkannt werde.

Die Bw. stellten den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholten ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der am 10. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Frau A ergänzend ausgeführt, dass sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten ein großes Haus erworben habe, dessen erster Stock leer gestanden sei. Die Gemeinde habe angefragt, ob die Arbeiter einer in der Nähe befindlichen Großbaustelle in ihrem Haus Zimmer mieten könnten.

Nach Renovierung und teilweise Neumöblierung seien die Zimmer an die Arbeiter der Großbaustelle vermietet worden. Diese Art der Vermietung sei in den drei Jahren erfolgt, während der sich Großbaustellen in der Umgebung befunden hätten.

Die Bw. hätten sich beim Tourismusverband registrieren lassen und auch Zimmer an Urlauber vermietet, vor allem an den Wochenenden. Über Anregung des Tourismusverbandes sei auch eine seniorengerechte Wohnung geschaffen worden als zusätzliches Angebot für Urlauber. Hiefür sei die Zahlung einer Förderung in Aussicht gestellt worden, diese sei jedoch nicht gezahlt worden.

Frau A habe im März 2002 aus privaten Gründen aufgehört zu arbeiten.

Anfang des Jahres 2003 sei die Bw. von der Gemeinde gefragt worden, ob sie eine ältere Dame vorübergehend aufnehmen könne, da das Seniorenheim über keine freien Plätze verfüge. Im Mai 2003 habe Frau A die Aufnahme der Pflēgetätigkeit bei der Krankenkasse und beim Finanzamt gemeldet.

In der Ferienwohnung seien Urlauber untergebracht worden und die zu pflegenden Personen in den Zimmern.

Im Jahr 2003 sei das Verhältnis Urlaubernächtigungen zu Pflēgetätigkeit im Verhältnis 50:50 ausgeübt worden. Ende 2002 habe Frau A die Registrierung beim Tourismusverband beendet. Die Nachfrage nach Urlaubernächtigungen sei stark zurückgegangen und es gab auch keine Großbaustellen mehr in der Nähe, deren Arbeiter die Zimmer benötigt hätten. Die Haupteinnahmen seien auf die Arbeiternächtigungen zurückzuführen gewesen.

Die Vertreterin der Amtspartei wiederholte ihr Vorbringen, dass Liebhaberei im Jahr 2003 vorgelegen sei, da im Rahmen der Vermietung keine Maßnahmen gesetzt worden seien, sondern aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen ein Umstieg auf die von Frau A alleine ausgeübte Pflēgetätigkeit erfolgt sei.

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies darauf, dass nach seiner Ansicht im Hinblick auf die positive Einnahmenentwicklung und dem Wegfall eines Teiles der AfA innerhalb von 6 Jahren mit einem Gesamteinnahmenüberschuss zu rechnen gewesen wäre, weshalb die Liebhabereivermutung nicht widerlegt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob im Jahr 2003 hinsichtlich einer von den Ehegatten E in ihrem Einfamilienhaus in F betriebenen Privatzimmervermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festzustellen sind oder ob diesbezüglich infolge Vorliegens steuerlicher Liebhaberei keine Einkunftsquelle gegeben ist und daher ein Werbungskostenüberschuss steuerlich nicht zu berücksichtigen ist.

Auf Grund der Finanzakten der Vermietergemeinschaft sowie der beteiligten Ehegatten sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht vorerst fest:

Die Ehegatten haben in ihrem Einfamilienhaus in F im Jahr 1999 vier Zimmer im Obergeschoss für die Privatzimmervermietung adaptiert und zu vermieten begonnen.

Der Grund hierfür lag darin, dass das Obergeschoss des Hauses leer gestanden ist und die Gemeinde die Ehegatten auf die Idee brachte, Zimmer - zunächst nur als Arbeitsquartiere - zu vermieten.

Im Wesentlichen wurden im Jahr 1999 Zimmereinrichtungen für zwei Zimmer neu angeschafft bzw. für zwei Zimmer aus dem vorhandenen Privatbestand für die Vermietung übernommen.

Im Jahr 2000 wurden weitere Betten angeschafft bzw. für die Vermietung gewidmet, ferner wurde eine Waschmaschine erworben und zu 50% für die Vermietung eingesetzt.

Die Arbeitsquartiere wurden jeweils für eine Großbaustelle benötigt. Während der Saison waren die Zimmer unter der Woche mit Arbeitern belegt. An Wochenenden kam es zu Vermietungen an Touristen, wobei die Bw. dem Fremdenverkehrsverein angehörten.

Die Arbeiterunterbringungen betrafen verschiedene Baustellen, wobei jeweils nicht vorhersehbar war, ob es in der Folgesaison auch zu Arbeiterbeherbergungen kommen wird. Nach drei Jahren bestand daher auch kein Bedarf an Arbeiterquartieren mehr.

Die Vermietung hätte nur bei einer kontinuierlichen Auslastung durch Arbeiter einen Einnahmenüberschuss erwirtschaftet, allein mit Urlaubernächtigungen hätten die Werbungskosten die Einnahmen überstiegen.

Im Oktober 2002 wurde eine abgeschlossene kleine Wohnung im Haus geschaffen und eingerichtet, die als „Seniorenwohnung“ genutzt werden sollte. Die Aufwendungen hierfür – „Instandsetzung“ 12.759,60 € (AfA 2002: 1.275,60 €), verschiedene Einrichtungsgegenstände von zusammen 2.257,67 € (AfA 2002: 225,77 €) – wurden bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten angesetzt.

Als sich herausstellte, dass mit einer weiteren Arbeiterbeherbergung nicht mehr zu rechnen war, überlegten die Ehegatten, die Vermietungstätigkeit einzustellen. Statt dessen sollte in den Räumlichkeiten A - die über eine entsprechende Ausbildung verfügte - betagte Menschen pflegen, wobei auch hier die Anregung von der Gemeinde kam.

Im Jahr 2003 wurden die Aufwendungen weitgehend zwischen der Vermietergemeinschaft und A, die ab dem Jahr 2003 Einkünfte aus einer Pflgetätigkeit für Senioren erklärt, geteilt, wobei die „Seniorenwohnung“ dem Betriebsvermögen von A zugeordnet wurde und von A unter anderem fünf Krankenbetten sowie ein Plattformtreppenlift angeschafft wurden. Das Verhältnis zwischen Urlaubernächtigungen und Betreuungsnachtigungen im Jahr 2003 betrug etwa 50:50.

Es erfolgte auslaufend im Jahr 2004 noch eine Privatzimmervermietung durch A , wobei im Jahr 2004 Einnahmen aus „Nächtigung“ von € 257,- und in den Folgejahren keine derartigen Einnahmen erklärt wurden.

Abgesehen vom Jahr 2003 werden aus der Pflegetätigkeit Gewinne (laut A aus selbständiger Tätigkeit) erklärt (vom Finanzamt zuletzt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt).

In den Jahren 1999 bis 2003 wurden folgende Ergebnisse aus der Vermietung erklärt:

Jahr	Einnahmen in S	Einnahmen in €	Ergebnis in S	Ergebnis in €
1999	38.560,00	2.802,32	-22.058,00	-1.603,05
2000	43.080,00	3.130,81	-30.088,00	-2.186,62
2001	63.447,00	4.610,97	8.744,00	635,46
2002		6.610,00		-184,00
2003		1.025,00		-3.362,00

Die Werbungskosten wurden im Jahr 2003 wie folgt ermittelt:

Einnahmen				1.025,00
Werbungskosten	Gesamt	Selbst.Arbeit	V+V	
Verbrauchsmaterial	40,32	20,16	20,16	
Verpflegskosten	124,98	62,49	62,49	
Geringw. WG	766,51	383,26	383,25	
Büromaterial	1.132,69	66,35	66,34	
Gebühren	96,00	48,00	48,00	
Fremdenverkehrsabgabe	72,33	0,00	72,33	
Anteilige Gemeindeabgaben	560,08	280,04	280,04	
Anteilige Stromkosten	392,58	196,29	196,29	
Anteilige Heizung (Gas)	1.082,72	541,36	541,36	
Anteilige Versicherung	253,34	126,67	126,67	

Anteiliger Rauchfangkehrer	31,13	15,57	15,56	
Anteilige Telefongebühren	250,00	150,00	100,00	
Instandhaltung	2.131,00	1.065,50	1.065,50	
Werbung	675,28	675,28	0,00	
Sonstiger Aufwand	503,44	503,44	0,00	
Gewerbliche Sozialversicherung	759,81	759,81	0,00	
Beratungskosten	802,80	0,00	802,80	
Abschreibung	1.213,50	606,75	606,75	
Normalabschreibung Einrichtung	1.851,78	1.851,78	0,00	
Normalabschreibung Seniorenwohnung	1.275,60	1.275,60	0,00	
	13.015,89	8.628,35	4.387,54	4.387,54
Werbungskostenüberschuss				-3.362,54

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf den Akteninhalt, sowie die eigenen Angaben von A in der mündlichen Berufungsverhandlung. Sie sind nicht strittig.

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in [§ 2 Abs 3 EStG 1988](#) aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung – mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen – steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung ([§ 20 EStG 1988](#)) zuzurechnen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, Anh I/2 Anm. 1*).

Die für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) [BGBl. Nr. 33/1993](#) zuletzt geändert durch [BGBl. II Nr. 358/1997](#) lauten auszugsweise:

„Abschnitt I

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (1) Einkünfte liegen 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.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung 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 (z.B. 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 der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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)."

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind nach den – für den erkennenden Senat unverbindlichen - Liebhabereirichtlinien des BMF grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Ergibt sich auf Grund der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 LVO), dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lässt, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten vorliegen oder
- für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.

Nach Ansicht des VwGH hat die Übertragung einer Einkunftsquelle allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, Anh I/2 Anm. 8 m. w. N.).

Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs 1 LVO) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das Ertragstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, Anh I/2 Anm. 8 m. w. N.).

Treten durch unerwartete Umstände (z.B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „Verlust“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Aufwendungen (bzw. ein Einnahmenausfall) auf, die(der) ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken(t), sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3. 7. 1996, 93/13/0171; 3. 7. 1996, 92/13/0139).

Da im vorliegenden Fall eine Privatzimmervermietung in einem Einfamilienhaus vorgenommen wurde, liegt eine Betätigung mit Annahme von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, Anh I/2 Anm. 17).

In einem derartigen Fall ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen.

Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses (§ 3 Abs. 1 und 2 LVO) in einem absehbaren Zeitraum (§ 2 Abs. 4) tatsächlich zu erwarten ist. Die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (siehe § 2 Abs. 4).

Treten unvorhergesehene Verluste auf, ist dies für die Liebhabereibeurteilung dann nicht schädlich, wenn – siehe oben - Unwägbarkeiten die Erreichung eines ansonsten innerhalb eines des absehbaren Zeitraumes erzielbaren Gesamterfolges verhindert haben (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, Anh I/2 Anm. 10).

Der Verwaltungsgerichtshof hat jüngst im Erkenntnis VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 die Auffassung vertreten, dass es darauf ankomme, ob der Plan des Steuerpflichtigen ursprünglich darauf gerichtet war, die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses vorzunehmen.

Nun kann nach der Aktenlage und den Angaben der Bw. in der Berufungsverhandlung nicht gesagt werden, dass die Privatzimmervermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten hätte lassen:

Seit Beginn der Vermietung im Jahr 1999 stiegen bis zum Jahr 2002 die Einnahmen kontinuierlich von zunächst 2.802.26 € über 3.130.75 € auf 4.610.87 € und zuletzt auf 6.610,00 € an, während im Jahr 2003 die Einnahmen aus Vermietung nur mehr 1.025,- € betrugen.

Den Werbungskostenüberschüssen der ersten Jahre stand im Jahr 2001 zwar ein Einnahmenüberschuss von 635.45 € gegenüber. Im Jahr 2003 wurde ein

Werbungskostenüberschuss von -3.362,54 € errechnet und die Vermietung im Jahr 2004 beendet.

Aus den Angaben der Bw. und dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass im Streitjahr 2003 die Tätigkeit der Vermietung (Urlaubernächtigungen) zur Pfllegetätigkeit im Verhältnis 50:50 durchgeführt wurde. Entsprechend der von den Bw. vorgelegten Aufstellungen waren daher die Werbungskosten zuzuordnen.

Die zu beurteilende Tätigkeit der Bw. ist eine gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bei welcher die Liebhabereivermutung gilt und vom Steuerpflichtigen zu widerlegen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt nicht die Auffassung des Finanzamtes, wonach die Kündigung der Zusammenarbeit mit dem Tourismusverband zu einer Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt hat, sondern dass die Beendigung erfolgt ist, weil die Vermietungstätigkeit von den Bw. als nicht weiter Erfolg versprechend angesehen wurde.

Auch der Auffassung des steuerlichen Vertreters, wonach die Vermietungstätigkeit als Einheit mit der später begonnenen Pfllegetätigkeit zu sehen sei, kann nicht gefolgt werden, da hier zwei unterschiedliche Einkunftsarten und zwei unterschiedliche Steuersubjekte vorliegen.

Eine Weiterführung der Vermietungstätigkeit durch die Bw. wäre nur gegeben gewesen, wenn Frau A mit der Vermietergemeinschaft die Zurverfügungstellung der Zimmer gegen verrechnet hätte.

Nach Angaben der Bw. gab es hinsichtlich der Vermietung keine langfristige Planung, wie eine überschussträchtige Vermietung möglich sein könnte.

Dem steuerlichen Vertreter ist beizupflichten, dass die Entwicklung der Einnahmen und der Werbungskosten in den Jahren der Vermietung unter der Annahme, dass kontinuierlich Einnahmen in der Höhe der ersten Jahre erzielt werden können, auf die Möglichkeit des Erzielens eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes hindeutet.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Einnahmenentwicklung nur auf Grund der Arbeiterbeherbergung möglich gewesen ist. A hat in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausgesagt, dass allein mit den Urlaubernächtigungen ein positives Gesamtergebnis nicht erwirtschaftet werden hätte können.

Dafür, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes Jahr für Jahr in der Gegend der Bw. Großbaustellen angesiedelt sind und hiefür Arbeiterquartiere benötigt werden, fehlte freilich von Anfang an jeder Anhaltspunkt. Die Bw. haben die sich jeweils gebotene Gelegenheit, an

Arbeiter zu vermieten, genutzt, eine längerfristige diesbezügliche Planung - die auch nicht möglich gewesen wäre - bestand nicht.

Es kann daher nicht gesagt werden, dass die Vermietungstätigkeit - wäre sie fortgeführt worden - innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu einem positiven Gesamtergebnis geführt hätte.

Dies haben auch die Bw. erkannt und die Konsequenzen hieraus gezogen.

Allerdings ist bei einer hier gegebenen Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO nicht die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen an Hand des Kriterienkataloges des § 2 Abs. 1 LVO zu ermitteln, sondern es kommt nur darauf an, ob die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO).

Da die Vermietungstätigkeit von Anfang an keinen Einnahmenüberschuss erwarten ließ, liegt hinsichtlich der Vermietung keine Einkunftsquelle i.S.d.EStG 1988 vor.

Liegen als Folge von Liebhaberei keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so ist ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen. Jedenfalls hat diesfalls kein Feststellungsbescheid, der Einkünfte in Höhe von Null ausweist zu ergehen (vgl. Ritz, BAO, § 188 Tz. 18).

Es war daher in Abänderung des angefochtenen Bescheides auszusprechen, dass im Jahr 2003 keine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch E zu erfolgen hat.

Die Berufung war abzuweisen.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 23. November 2010