

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, W, vertreten durch Mag. (FH) Wolfgang Mader, Belruptstraße 59, Top 8, 6900 Bregenz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23.06.2015 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuer 2013 wird festgesetzt mit 389,00 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Einkommensteuerbescheid 2013 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. Juni 2015 weist neben nichtselbständigen Einkünften iHv € 59.903,33 auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € 10.000,00 aus, wobei die selbständigen Einkünfte wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gem. § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt wurden.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde beantragt, der Steuerbemessung die übermittelten Berechnungen zu Grunde zu legen. Aus diesen Berechnungen geht hervor, dass die Bf. im Jahr 2013 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt hat und dass der Lohnzettel der FH iHv € 940,04 doppelt erfasst wurde. Weiters werden im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften diverse Aufwendungen iHv insgesamt € 4.232,87 (darin enthalten Parkgebühren iHv € 177,80) als Werbungskosten geltend gemacht und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 54.862,42 ermittelt. Außerdem wird ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv € -2.189,28 geltend gemacht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7. Juli 2015 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - abweichend von der Berechnung der Bf. - mit € 57.535,33 festgesetzt, wobei der Lohnzettel der FH iHv € 940,04 abermals doppelt erfasst wurde und Aufwendungen iHv € 2.500,00 als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Der

geltend gemachte Verlust aus Vermietung und Verpachtung wurde nicht anerkannt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 0,00 € festgesetzt.

Die Beschwerdeentscheidung enthält nachstehende Begründung:

*"Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt."*

Im Vorlageantrag wird beantragt, die Veranlagung entsprechend der Berechnungsgrundlagen zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 durchzuführen, insbesondere sei der doppelte Verdienst der FH von € 940,04 nur einmal zu berechnen sowie die Werbungskosten in voller Höhe anzuerkennen und der Verlust aus Vermietung und Verpachtung zuzulassen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 1. September 2015 wurde die Bf. um Vorlage des Kaufvertrages des vermieteten Objektes, des aktuellen Mietvertrages sowie einer detaillierten Prognoserechnung, aus der ersichtlich ist, ab wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird, ersucht.

Mit Schreiben vom 10. September 2015 gab die Bf. im Wesentlichen bekannt, dass die 63 m2 große Wohnung in Adr, im Jahr 2007 um 110.000 € angekauft worden sei. Zur Finanzierung der Wohnung und der Renovierung sei ein Kredit iHv 130.000 € aufgenommen worden. Dieser Frankenkredit hafte aktuell mit 192.000 € aus.

Die Vermietung der Wohnung sei als Ferienwohnung erfolgt, weil über einen klassischen Mietvertrag bei weitem weniger Ertrag lukrierbar wäre. Eine 63 m2 Wohnung in mittlerer Lage in K würde am "normalen" Mietenmarkt maximal eine Miete iHv 800 € inkl. BK bringen, über Ferienwohnungsvermietung könnten aktuell etwas über 1.000 € pro Monat erzielt werden.

Sie versuche seit Jahren, die Wohnung zu verkaufen. Dies sei jedoch wegen der hohen Betriebskosten und des Stromverbrauchs bisher leider nicht gelungen. Es hätte zwar ein Angebot gegeben, das auf 177.000 € gelautet habe. Nachdem der Kredit aber auf 192.000 € aushafte und die Wohnung aktuell über 200.000 € Marktwert habe, würde ihr nach der Abwicklung mit Notar etc. noch ein Berg Schulden übrigbleiben, für den sie keine Gegenwerte zu bieten hätte und der Restkredit würde fällig gestellt werden. Dennoch nehme sie einen weiteren Anlauf und versuche, ca. 200.000 € für die Wohnung zu lukrieren.

Bis dahin sei die Vermietung die einzige Chance, die monatlich laufenden Fixkosten gerade zu decken. Mehr Ertrag herauszupressen sei nicht möglich. Eine Gewinnerwartung sei bei der aktuellen Kostenstruktur seriöserweise daher nicht möglich.

Die Vermietung der Wohnung könne daher unmöglich auf Gewinnerwartung gerichtet sein, sondern entstehe aus der Not, die Kosten zu decken, zumal die Wohnung bislang unverkäuflich sei.

Abschließend gab die Bf. die aktuelle Kalkulation bekannt:

Durchschnittliche Einnahmen derzeit mtl. 1.000 €

Kosten derzeit (für 2015, ändern sich aber u.U.):

|   |         |
|---|---------|
| Betriebskosten (bis vor kurzem 363 € mtl)             | - 270 € |
| Strom/Gas mtl   | - 270 € |
| Parkgarage  | - 65 €  |
| Kreditkosten mtl dzt (schwankt mtl. stark)            | - 388 € |
| Haushaltsversicherung dzt.                            | - 33 €  |
| TV/Internet dzt.                                      | - 45 €  |
| div. Instandhaltung/Reinigung/Material geschätzt mtl. | - 30 €  |
| mtl.  | - 101 € |

Angemerkt wurde noch, dass für 2015 zusätzlich durch die Vielzahl an nötigen Eingaben und Rückantworten zur Steuererklärung eine ungewöhnlich hohe Rechnung für Steuerberatungskosten über knapp 1.000 € angefallen sei. Diese sei in der obigen Rechnung noch nicht inkludiert.

In Anbetracht der hohen Kosten wäre eine Gewinnerwartung unrealistisch. Die Vorschau für die Wohnung sei weiter deutlich negativ. Die einzige Erlösung wäre ein Verkauf.

#### *Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte von mehreren bezugsauszahlenden Stellen, wobei im Zuge der Einkommensteuerveranlagung die steuerpflichtigen Bezüge der FH iHv 940,04 doppelt berücksichtigt wurden. Im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit beantragte die Bf. u.a. Fahrtkosten für Fahrten zur FH1 und Fahrten zur FH \*\*\* im Ausmaß von 622,83 € sowie unter dem Titel "Persönliche Weiterbildung" Aufwendungen iHv 1.196,36 € als Werbungskosten. Die geltend gemachten Aufwendungen wurden vom Finanzamt nicht (zur Gänze) anerkannt.

Weiters machte die Bf. im Streitjahr aus der Vermietung einer Wohnung in Adr einen Verlust iHv € -2.189,28 geltend, der vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Die Wohnung wurde im Jahr 2007 um einen Kaufpreis iHv 110.000 € erworben und zur Gänze fremdfinanziert. Vom 02.07.2007 bis 17.11.2008 war die Bf. an der Adresse der gg. Wohnung hauptwohnsitzgemeldet. Seit dem Jahr 2012 erfolgt eine Vermietung, wobei in den Jahren ab 2012 nachstehende Werbungskostenüberschüsse erklärt wurden:

2012: -641,48 €  
2013: -2.189,28 €  
2014: -1.451,25 €  
2015: -864,11 €

Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

1) Doppelte Berücksichtigung von Einkünften

Da dem Finanzamt tatsächlich nur ein Lohnzettel der FH übermittelt wurde, waren die irrtümlich doppelt erfassten Einkünfte iHv 940,04 € bei der Berechnung der Einkommensteuer auszuscheiden.

2) Fortbildungsaufwendungen und Fahrtkosten

Werbungskosten sind gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 ergibt sich aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen (AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 ab Veranlagung 2003).

Die Bf. hat mit der Beschwerde eine Aufstellung der im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit angefallenen (Fortbildungs-) Aufwendungen in Höhe von 1.196,35 € sowie eine Aufstellung der Fahrtkosten iHv 445,03 € und Parkgebühren iHv 177,80 €, insgesamt 622,83 €, vorgelegt. Laut Ausführungen im Vorlagebericht an das BFG beantragt das Finanzamt die Ausscheidung der geltend gemachten Parkgebühren iHv 177,80 €; Einwendungen gegen die Berücksichtigung der restlichen Aufwendungen wurden nicht vorgebracht.

Die Bf. machte für die Fahrten zur FH1 und zur FH \*\*\* mit dem privaten PKW das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten geltend und beantragte zusätzlich die Berücksichtigung von Parkgebühren.

Mit der Geltendmachung des Kilometergeldes entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass die berufliche Nutzung des Kraftfahrzeuges nicht entsprechend den tatsächlichen (nachgewiesenen) Aufwendungen, sondern im Wege einer Schätzung berücksichtigt wird (vgl. VwGH 9.12.1991, 91/13/0094).

Wenn das amtliche Kilometergeld geltend gemacht wird, sind damit sämtliche Aufwendungen für das Kraftfahrzeug abgegolten (wie Abschreibung für Abnutzung, Benzin, Öl, Service- und Reparaturkosten, Zusatzausrüstungen, Steuern, Parkgebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen etc.). Neben den pauschalen Sätzen

des Kilometersgeldes können nicht auch noch bestimmte einzelne Aufwendungen als Werbungskosten beansprucht werden (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0119).

Es waren daher von den insgesamt geltend gemachten Werbungskosten - wie vom Finanzamt beantragt - die gegenständlichen Parkgebühren im Ausmaß von 177,80 € auszuscheiden.

### 3) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar (so genannte *"kleine V ermietung"* ), wobei im Hinblick auf die erzielten Werbungskostenüberschüsse steuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzunehmen ist.

Diese Annahme wäre nur widerlegt, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, was der Abgabepflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat. Das ist aber der Bf. gegenständlich nicht gelungen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.09.2015 wird die Vermietung der Immobilie mit einem monatlichen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv rund -100 € kalkuliert, wobei nach den eigenen Ausführungen der Bf. *"die Vorschau für die Wohnung weiter deutlich negativ"* ist. Wie die Bf. weiter ausführt, ist *" bei der aktuellen Kostenstruktur seriöserweise eine Gewinnerwartung nicht möglich"*, weshalb sie (wieder) beabsichtige, die Wohnung zu verkaufen.

Mit diesem Vorbringen gelingt es der Bf. nicht, aufzuzeigen, dass aus der Vermietung der Eigentumswohnung in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist; im Gegenteil, mit ihren eigenen Ausführungen bestätigt die Bf. geradezu die in der LVO festgelegte

Liebhabeireiannahme. Die Bf. lässt keinen Zweifel daran aufkommen, dass es der Vermietung von vornherein an der objektiven Ertragsfähigkeit mangelt.

Dahin gestellt bleiben kann, ob die Bf. entsprechend ihrer zum Ausdruck gebrachten Veräußerungsabsicht die Wohnung zwischenzeitig bereits veräußert (und daraus gegebenenfalls einen Überschuss erzielt) hat, zumal Erlöse aus der Veräußerung der Einkunftsquelle bei der Liebhabereibeurteilung einer Vermietung nicht zu berücksichtigen sind (s. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 530, mwN; so auch Rz 35 der LRL 2012).

In Anbetracht der dargestellten Sach- und Rechtslage ist die von der Bf. betriebene "kleine Vermietung" ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen.

Der Beschwerde ist daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

### Rechnerische Durchführung

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe betragen:

|   |                  |
|---|------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:                          |                  |
| Bezugsauszahlende Stelle  |                  |
| FH1   | 1.296,00         |
| Uni1  | 4.388,35         |
| Uni1  | 862,40           |
| AG  | 50.335,34        |
| FH  | 940,04           |
| FH  | 67,90            |
| Uni2  | 1.205,26         |
| Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte  | -4.055,07        |
| <b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>                                 | <b>55.040,22</b> |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben                                   | -60,00           |
| <b>Einkommen</b>  | <b>54.980,22</b> |
| Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:           |                  |
| $(54.980,22 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$ | 18.065,74        |
| <b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>                         | <b>18.065,74</b> |
| Verkehrsabsetzbetrag  | -291,00          |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag  | -54,00           |
| <b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>                        | <b>17.720,74</b> |

|                                     |                  |
|-------------------------------------|------------------|
| Steuer für die sonstigen Bezüge     | 471,58           |
| <b>Einkommensteuer</b>              | <b>17.249,16</b> |
| Anrechenbare Lohnsteuer             | -16.860,17       |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG       | 0,01             |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b> | <b>389,00</b>    |

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung, ob Einkünfte doppelt berücksichtigt wurden handelt es sich ebenso wie bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage. Hinsichtlich der Frage, ob Parkgebühren neben dem Kilometergeld zu berücksichtigen sind, folgt das Erkenntnis der darin zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Wien, am 20. März 2018