



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In seiner elektronischen Einkommensteuererklärung 2008, eingelangt beim Finanzamt am 22. April 2009, erklärte der Berufungswerber, wie schon im Vorjahr (€ -47,17) und dem vorangegangenen (€ -795,72), bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € -3.032,25.

Im Jahr 2009 fand beim Berufungswerber eine Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) statt. In der am 25. Mai dazu verfassten Niederschrift hielt die Prüferin fest, dass der Berufungswerber am 5. Februar 2004 eine Eigentumswohnung in A, B erworben habe. Diese Wohnung habe er nach dem Kauf geteilt und ein Stück davon zu einer Ferienwohnung umgebaut. Den übrigen Raum habe der Berufungswerber als Privatwohnung genutzt. Am 4. November 2008 habe der Berufungswerber unter Verwendung des dafür vorgesehenen Fragebogens dem Finanzamt bekannt gegeben, dass er beide Teile am 27. Oktober 2008 verkauft habe. Im Vermietungszeitraum sei ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten von € 3.079,39 erzielt worden, woraus sich ein abgeschlossener Betätigungszeitraum ergebe, in dem kein

Gesamtgewinn habe erzielt werden können. Es seien daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 und 2008 mit € 0,00 anzusetzen und die Vermietung der Ferienwohnung als Liebhaberei nach der LVO (Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33) zu beurteilen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen im Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 4. Juni 2009 hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies wurde damit begründet, dass Überschuss der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht angesetzt worden sei und im Übrigen auf die oben dargestellte Niederschrift über die Nachschau vom 25. Mai 2009 verwiesen werde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 6. Juli 2009, in welcher begehrt wird, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie erklärt mit € -3.032,25 festzusetzen. Dies begründete der Berufungswerber damit, dass bei der oben beschriebenen Nachschau bei der Vermietung des Berufungswerbers Liebhaberei angenommen worden sei, ohne ihm eine Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben. Aus diesem Grund bringe er seine Gegenargumente erst in der Berufung vor. Im Jahr 2006 habe er sich entschlossen einen Teil seiner (Eigentums-)Wohnung zu vermieten, sich in diesem Jahr aber noch auf Vorbereitungshandlungen beschränkt. Die anteiligen Zinsen (für die Finanzierung der Wohnung) hätten mit € -795,72 zu einem überschaubaren Verlust geführt. Im Jahr 2007 seien bereits einige Mieteinnahmen geflossen. Dabei habe der Berufungswerber aber nach seiner Ansicht die obere Grenze für die Einnahmen noch nicht erreicht. Er habe den Wohnungsteil jeweils kurzfristig für zwei bis vier Nächte über die Internetplattform C vermietet. Die potentiellen Gäste hätten sich am Mitsteigern beteiligen können. Der Bestbieter habe dann den Kurzurlaub zum gebotenen Preis antreten können. Die Höhe der Einnahmen und die Auslastung der Ferienwohnung habe der Berufungswerber nur durch ein Mindestlimit steuern können. Frühling bis Herbst sei die Hauptreisezeit gewesen. Diese Lösung habe sich im Jahr 2007 aus Sicht des Berufungswerbers bewährt, sei aber noch verbesserungsfähig gewesen, da sich die Einnahmen und Werbungskosten fast genau die Waage gehalten hätten. Durch den Wegfall von Einmalkosten wie zum Beispiel geringwertige Wirtschaftsgüter und einer nur etwas optimierten Auslastung der Ferienwohnung wäre ein Überschuss relativ leicht zu erzielen gewesen. Aus diesem Grunde habe der Berufungswerber auch die Steuernummer beantragt, um bei seinen Abgabenverpflichtungen von Anfang an alles in Ordnung haben und diesen nachzukommen. Es sei nie die Absicht des Berufungswerbers gewesen (bloß) einen ohnehin bescheidenen Steuervorteil aus dem Verlustausgleich zu erzielen. Der Berufungswerber habe von Anfang an vorgehabt, die Eigentumswohnung langfristig zu behalten und über die Vermietung eines Teils als Ferienwohnung die Finanzierung der Eigentumswohnung zu erleichtern, welche ebenfalls auf einige Jahre aufgebaut ausgerichtet

gewesen sei. Etwa um die Jahresmitte 2008 habe sich der Berufungswerber entschieden, seine Freundin zu heiraten und zu ihr nach S zu ziehen. Die Ferienwohnung weiter zu vermieten wäre aber für ihn ohne seine persönliche Anwesenheit schwierig bis undenkbar gewesen, sodass er die Veräußerung der Wohnung in die Wege geleitet habe. Da Buchungen (für die Ferienwohnung) immer einige Zeit im Voraus erfolgten seien, habe er sein Angebot rechtzeitig aus dem Internet genommen, um nicht durch Fixbuchungen am Verkauf gehindert zu sein. Aus diesem Grund habe er im Jahr 2008 weniger Mieteinnahmen als geplant und machbar erzielt. Die Werbungskosten seien aber fast in gleicher Höhe noch weitergelaufen, wodurch für 2008 ein Überschuss der Werbungskosten entstanden sei, der nach der Ansicht des Berufungswerbers zu den Einkünften zu zählen sei. Es sei *„zu billig, bei Verkauf einer Einkunftsquelle nur die Gewinne und Verluste der ganzen Zeit zusammenzurechnen und bei einem Gesamtverlust dies als Liebhaberei einzustufen.“* Es komme nach der Rechtsprechung vielmehr auf die Gewinnerzielungsmöglichkeit an. Der Überschuss der Werbungskosten im Jahr 2007 sei verschwindend gewesen und wäre bei normalem Fortbetrieb durch geringfügige Verbesserungen im Jahr 2008 mit hoher Wahrscheinlichkeit ein nennenswerter Überschuss der Einnahmen zu erzielen gewesen, welcher die Überschüsse der Werbungskosten der beiden Vorjahre leicht abgedeckt hätte. Auch in den Folgejahren wäre leicht ein Überschuss erzielbar gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Frage der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der aus der gegenständlichen Teil der Eigentumswohnung des Berufungswerbers erzielten Erträge und Aufwendungen im Sinne des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) für das Jahr 2008 richtet sich nach der zu dieser Norm ergangenen [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. 1993/33, LVO).

Diese sieht in [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vor, dass Liebhaberei, also das Fehlen einer Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) dann vorliegt, wenn sich diese Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zum Beispiel Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1 leg. cit.) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2 leg.cit.) oder aus der

Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (Z 3 leg. cit.) ergeben.

Diese von der LVO getroffene Annahme kann nach [§ 2 Abs. 4 LVO](#) widerlegt werden. Liebhaberei liegt 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 Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens aber 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach [§ 3 Abs. 2 LVO](#) ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Wie schon dargestellt, vermietete der Berufungswerber einen Teil seiner von ihm bewohnten Eigentumswohnung und ist diese Tätigkeit daher unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) in der Fassung BGBl. II Nr. 15/1999 einzuordnen. Dementsprechend obliegt es dem Berufungswerber darzulegen, dass diese Form der Betätigung, nämlich das Versteigern der Nutzungsmöglichkeit dieses Wohnungsteils als Ferienwohnung in einem Zeitraum von 20 Jahren ab er ersten entgeltlichen Überlassung (2007), also bis 2027, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Verluste erwarten lässt.

Nach der Judikatur hat er dazu eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#): „Nach der Bestimmung des § 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 überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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. ... Das sich mit einzelnen Punkten der Begründungsausführungen der belangten Behörde auseinander setzende Beschwerdevorbringen erkennt, dass es nach der bereits dargestellten Rechtslage Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, an Hand einer realistischen Ertragsprognose die Ertragsfähigkeit ihrer Vermietungstätigkeit aufzuzeigen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2002/13/0036, ausgeführt hat, obliegt es dem Abgabepflichtigen, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines

positiven Gesamtergebnisses innerhalb des geforderten Zeitraumes auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen.“

Dazu hatte der Berufungswerber beziehungsweise sein steuerlicher Vertreter im Rahmen der Abgabenerklärungen 2006, 2007 und 2008 und auch im Rahmen der Nachschau und nicht zuletzt im Rahmen dieses Berufungsverfahrens (etwa im Berufungsschreiben) Gelegenheit gehabt. Der Berufungswerber hat aber keine derartige Prognoserechnung vorgelegt, sondern entgegen der fortlaufenden Überschüsse der Werbungskosten behauptet, dass er in Zukunft, bei Fortsetzung der Vermietung Überschüsse der Einnahmen erzielen hätte können. Dabei hat er aber nicht dargestellt, wie sich Werbungskosten, insbesondere die Zinsen für das Fremdkapital und auch die Instandhaltungs- und Reparaturkosten entwickeln würden. Das Vorbringen des Berufungswerbers lässt daher in keiner Weise abschätzen, ob die von ihm bei der Vermietung eines Teils seiner Eigentumswohnung gewählte Vorgangsweise bis 2027 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten hätte lassen. Damit ist aber dem Berufungswerber nicht gelungen, die in [§ 1 Abs. 2 LVO](#) kodifizierte Annahme, dass es sich bei einer solchen Betätigung um Liebhaberei handelt, zu widerlegen.

Darüber hinaus hat der Berufungswerber Mitte 2008 seine Vermietungstätigkeit beendet. Richtigerweise hätte er bei den Werbungskosten des Jahres 2008 daher auch nur die für das erste halbe Jahr angefallenen Aufwendungen für diesen Wohnungsteil bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnen dürfen. Schätzt man die Werbungskosten 2008 daher mit der Hälfte der vom Berufungswerber geltend gemachten, so ergäbe sich für 2008 richtigerweise ein Überschuss der Werbungskosten von in etwa € 781,97.

Wenn eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) durch Einstellung oder Übertragung der Einkunftsquelle beendet wird, so liegt nach herrschender Lehre und Judikatur am Steuerpflichtigen zu belegen, dass seine ursprüngliche Planung ohne Berücksichtigung von Unwägbarkeiten (auch solche im privaten Bereich) darauf ausgerichtet war, im absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erzielen (vergleiche für viele Jakom/Laudaucher EStG, 2012, § 2 Rz 263). Dies ist dem Berufungswerber jedoch nicht gelungen.

Vielmehr hat der Berufungswerber die Vermietung des Teiles seiner Eigentumswohnung, wie er selbst darstellt, aus privaten Gründen beendet. Auch private Gründe können eine Unwägbarkeit im vorhin erwähnten Sinne sein, wenn diese für den Geschäftsablauf atypisch sind und vom Steuerpflichtigen nicht beeinflusst werden können (Krankheit, Konkurs et cetera). Beim Berufungswerber ist derartige aber nicht der Fall. Er hat sich freiwillig entschieden, eine Ehe einzugehen und zu seiner Partnerin zu ziehen. Damit hat der Berufungswerber aus rein in seiner Lebensführung liegenden Gründen die Vermietung eines

Teiles seiner Eigentumswohnung als Ferienwohnung aufgegeben. Dies führt nach der herrschenden Lehre zwingend zur Beurteilung des damit abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes als Liebhaberei (siehe etwa Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 458). Das gilt, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass sein Plan darauf gerichtet war, die Tätigkeit unbegrenzt, aber jedenfalls bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses, fortzuführen (vergleiche VwGH 24.6.2012, [2006/15/0343](#)). Dies bedeutet, dass es im konkreten Fall der Berufungswerber nachweisen hätte müssen, dass er nicht ohnehin nur vorhatte, den Ferienwohnungsteil seiner Eigentumswohnung zu vermieten, bis er zu seiner künftigen Ehegattin ziehen würde. Der Berufungswerber hat dies, trotz der oben beschriebenen Möglichkeiten dazu, nicht getan.

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass der Berufungswerber weder durch eine Prognoserechnung und weitere Beweismittel dargelegt hat, dass das Vermieten eines Teiles seiner Eigentumswohnung als Ferienwohnung durch Versteigerung auf einer Internetbörse geeignet war, in einem absehbaren Zeitraum (bis 2027) einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten zu erzielen, noch hat er auch nur glaubhaft gemacht, dass er nicht von vornherein geplant hat, diese Tätigkeit nur solange auszuüben, bis er zu seiner künftigen Ehefrau zieht, um dort mit dieser gemeinsam zu leben, deshalb seine Eigentumswohnung zu verkaufen und dabei auf das Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen keine Rücksicht zu nehmen. Damit ist es dem Berufungswerber misslungen, die Annahme des [§ 1 Abs. 2 LVO](#), dass bei Überschüssen der Werbungskosten die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung keine Einkunftsquelle im Sinne des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) ist, nach [§ 2 Abs. 4 LVO](#) zu widerlegen und war die Berufung abzuweisen.

Linz, am 14. November 2012