

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 23.7.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 20.6.2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte negative **Einkünfte aus der Vermietung eines Einfamilienhauses**.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 12.1.2004 erworben, ab dem Jahr 2005 wurden erstmals Einnahmen aus deren Vermietung erzielt.

Aus den **Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2004 bis 2015** ergeben sich folgende Werte:

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
erklärte Einkünfte	-3.489,00	-2.892,00	-2.626,00	-4.130,36	-4.327,82	-4.400,49
kumuliertes Ergebnis	-3.489,00	-6.381,00	-9.007,00	-13.137,36	-17.465,18	-21.865,67
Mieteinnahmen	0,00	6.224,00	6.790,00	7.038,00	6.293,24	6.909,72
AfA	-1.250,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00
Finanzierungsaufwand	-1.511,00	-3.783,00	-4.073,00	-4.764,60	-4.925,03	-4.892,00

Instandhaltung	0,00	0,00	0,00	-364,20	-33,90	-98,77
----------------	------	------	------	---------	--------	--------

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
erklärte Einkünfte	-3.865,29	-2.749,32	-1.333,21	1.432,56	2.556,32	3.596,83
kumulierte Ergebnis	-25.730,96	-28.480,28	-29.813,49	-28.380,93	-25.824,61	-22.227,78
Mieteinnahmen	6.983,04	6.983,04	6.983,04	6.983,04	6.983,04	8.400,00
AfA	-2.500,00	-2.500,00	-1.250,00			
Finanzierungsaufwand	-5.373,30	-3.338,10	-2.849,90	-2.317,50	-1.236,26	-1.145,51
Instandhaltung	-375,76	-403,06	-558,97	-229,19	-706,68	-1.122,60

Im Jahr 2007 wurde vom Beschwerdeführer folgende **Prognoserechnung iSd LVO** eingereicht:

	2004	2005	2006	2007	2008
Mieteinnahmen	0,00	6.224,00	6.790,00	5.580,00	5.960,00
Werbungskosten					
Betriebskosten		-1.376,00	-1.386,00	-40,00	-40,00
Abschreibung					
Gebäude	-728,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00
Inventar	-1.250,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00
Finanzierungsaufwand	-1.511,00	-3.783,00	-4.073,00	-5.330,00	-5.190,00
Ergebnis	-3.489,00	-2.892,00	-2.626,00	-3.747,00	-3.227,00
Ergebnis kumuliert	-3.489,00	-6.381,00	-9.007,00	-12.754,00	-15.981,00

	2009	2010	2011	2012	2013
Mieteinnahmen	5.960,00	5.960,00	6.370,00	6.370,00	6.370,00
Werbungskosten					
Betriebskosten	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00
Abschreibung					

Gebäude	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00
Inventar	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-1.250,00	
Finanzierungsaufwand	-5.030,00	-4.870,00	-4.710,00	-4.530,00	-4.350,00
Ergebnis	-3.067,00	-2.907,00	-2.337,00	-907,00	523,00
Ergebnis kumuliert	-19.048,00	-21.955,00	-24.292,00	-25.199,00	-24.676,00

	2014	2015	2016	2017	2018
Mieteinnahmen	6.820,00	6.820,00	6.820,00	7.280,00	7.280,00
Werbungskosten					
Betriebskosten	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00
Abschreibung					
Gebäude	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00
Inventar					
Finanzierungsaufwand	-4.150,00	-3.950,00	-3.740,00	-3.520,00	-3.290,00
Ergebnis	1.173,00	1.373,00	1.583,00	2.263,00	2.493,00
Ergebnis kumuliert	-23.503,00	-22.130,00	-20.547,00	-18.284,00	-15.791,00

	2019	2020	2021	2022	2023
Mieteinnahmen	7.280,00	7.790,00	7.790,00	7.790,00	8.330,00
Werbungskosten					
Betriebskosten	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00	-40,00
Abschreibung					
Gebäude	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00	-1.457,00
Inventar					
Finanzierungsaufwand	-3.050,00	-2.800,00	-2.540,00	-2.260,00	-1.980,00
Ergebnis	2.733,00	3.493,00	3.753,00	4.033,00	4.853,00
Ergebnis kumuliert	-13.058,00	-9.565,00	-5.812,00	-1.779,00	3.074,00

2024	
Mieteinnahmen	8.520,00
Werbungskosten	
Betriebskosten	-40,00
Abschreibung	
Gebäude	-1.457,00
Inventar	
Finanzierungsaufwand	-1.680,00
Ergebnis	5.343,00
Ergebnis kumuliert	8.417,00

Eine Gegenüberstellung der erklärten und prognostizierten Werte ergibt folgende Aufstellung:

	2004	2005	2006	2007	2008
erklärte Einkünfte	-3.489,00	-2.892,00	-2.626,00	-4.130,36	-4.327,82
laut Prognoserechnung	-3.489,00	-2.892,00	-2.626,00	-3.747,00	-3.227,00
kumulierte Ergebnis	-3.489,00	-6.381,00	-9.007,00	-13.137,36	-17.465,18
 Mieteinnahmen erklärt	0,00	6.224,00	6.790,00	7.038,00	6.293,24
Mieteinnahmen laut Prognoserechnung	0,00	6.224,00	6.790,00	5.580,00	5.960,00
 Finanzierungsaufwand erklärt	-1.511,00	-3.783,00	-4.073,00	-4.764,60	-4.925,03
Finanzierungsaufwand laut Prognoserechnung	-1.511,00	-3.783,00	-4.073,00	-5.330,00	-5.190,00

	2009	2010	2011	2012	2013
erklärte Einkünfte	-4.400,49	-3.865,29	-2.749,32	-1.333,21	1.432,56
laut Prognoserechnung	-3.067,00	-2.907,00	-2.337,00	-907,00	523,00
kumulierte Ergebnis	-21.865,67	-25.730,96	-28.480,28	-29.813,49	-28.380,93

Mieteinnahmen erklärt	6.909,72	6.983,04	6.983,04	6.983,04	6.983,04
Mieteinnahmen laut Prognoserechnung	5.960,00	5.960,00	6.370,00	6.370,00	6.370,00
Finanzierungsaufwand erklärt	-4.892,00	-5.373,30	-3.338,10	-2.849,90	-2.317,50
Finanzierungsaufwand laut Prognoserechnung	-5.030,00	-4.870,00	-4.710,00	-4.530,00	-4.350,00

	2014	2015	2016	2017	2018
erklärte Einkünfte	2.556,32	3.596,83			
laut Prognoserechnung	1.173,00	1.373,00	1.583,00	2.263,00	2.493,00
kumulierte Ergebnis	-25.824,61	-22.227,78	-20.644,78	-18.381,78	-15.888,78

Mieteinnahmen erklärt	6.983,04	8.400,00			
Mieteinnahmen laut Prognoserechnung	6.820,00	6.820,00	6.820,00	7.280,00	7.280,00
Finanzierungsaufwand erklärt	-1.236,26	-1.145,51			
Finanzierungsaufwand laut Prognoserechnung	-4.150,00	-3.950,00	-3.740,00	-3.520,00	-3.290,00

	2019	2020	2021	2022	2023
erklärte Einkünfte					
laut Prognoserechnung	2.733,00	3.493,00	3.753,00	4.033,00	4.853,00
kumuliertes Ergebnis	-13.155,78	-9.662,78	-5.909,78	-1.876,78	2.976,22

Mieteinnahmen erklärt	7.280,00	7.790,00	7.790,00	7.790,00	8.330,00
Mieteinnahmen laut Prognoserechnung					

Finanzierungsaufwand erklärt	-3.050,00	-2.800,00	-2.540,00	-2.260,00	-1.980,00
Finanzierungsaufwand laut Prognoserechnung					

2024

erklärte Einkünfte	
laut Prognoserechnung	5.343,00
kumuliertes Ergebnis	8.319,22

Mieteinnahmen erklärt	8.520,00
Mieteinnahmen laut Prognoserechnung	

Finanzierungsaufwand erklärt	

Finanzierungsaufwand -1.680,00

laut

Prognoserechnung

Mit **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012** vom **20.6.2013** wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt.

Begründet wurde jeweils wie folgt:

Als Einkunftsquelle iSd EStG 1988 könne nur eine Tätigkeit in Betracht kommen, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lasse. Gemäß Rz 68 LRL sei in den Fällen des § 2 Abs. 2 LVO bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei.

Laut der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoserechnung werde im 20. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielt. Diese Prognoserechnung erweise sich jedoch als unrichtig. Bereits ab dem 4. Jahr weiche das tatsächliche Ergebnis ab. Ausgaben wie Instandhaltung und sonstige Werbungskosten würden in der Prognose zur Gänze fehlen. Unter Berücksichtigung der in den Jahren 2005 bis 2012 dafür geltend gemachten Ausgaben könne sich kein Gesamtüberschuss mehr ergeben.

Die gegenständliche Vermietung werde daher als Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 2 LVO beurteilt.

Es werde darauf hingewiesen, dass bei einer Änderung der Bewirtschaftung der Sachverhalt neu zu beurteilen sei.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** erlassen.

Mit **Schreiben vom 23.7.2013** wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 vom **20.6.2013 Berufung** eingereicht wie folgt:

Es werde beantragt, die in diesen Jahren ursprünglich angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Verluste) bei der Veranlagung weiterhin zu berücksichtigen. Nach § 2 Abs. 4 LVO liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei nur dann vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die vorliegende Tätigkeit, die Vermietung eines Eigenheimes, falle unter die Z 3 des § 1 Abs. 2 LVO. Als "absehbarer Zeitraum" gelte hierfür ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das gegenständliche Eigenheim sei 2004 erworben worden und 2005 erstmals vermietet worden, es gelte somit ein Zeitraum von 21 Jahren.

In der vorgelegten Prognoserechnung sei nach Ablauf eines Zeitraumes von 21 Jahren ein Gesamtüberschuss von 8.417,00 € ausgewiesen. Per Ende 2012, also nach Ablauf von 9 Jahren, liege man um rund 4.600,00 € hinter dem ursprünglich für diesen Zeitraum

kalkulierten Ergebnis. Dies sei vor allem darauf zurückzuführen, dass aufgrund eines Mieterwechsels die ursprünglich geplante Index-Anpassung nicht im geplanten Zeitraum durchgeführt hätte werden können. Im aktuellen Mietvertrag sei diese Klausel allerdings ab Überschreiten einer Steigerung der vereinbarten Indexzahl (Verbraucherpreisindex) von 5%-Punkten vorgesehen und werde künftig entsprechend zu höheren Mieteinnahmen führen. In der Prognoserechnung sei ebenfalls dargelegt worden, dass es bis 2012 zu einer höheren Abschreibung bei beweglichem Inventar komme. Ab 2013 würden diese Abschreibungen planmäßig zur Gänze wegfallen. Es sei auch nicht richtig, dass in der Prognoserechnung keine Betriebskosten berücksichtigt worden wären. Diese seien nämlich laut Mietvertrag vom Mieter zu tragen bzw. zu ersetzen, sodass sie sowohl bei den Einnahmen, als auch bei den Ausgaben unberücksichtigt geblieben wären.

Das Haus wäre bei der Anschaffung zur Gänze saniert gewesen. Es würden daher im absehbaren Zeitraum keine größeren Instandhaltungsaufwendungen notwendig sein. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 18.10.2012, 2010/15/0167, für die Prognose einen Betrag, der 0,2% der Anschaffungskosten entspreche, als ausreichend erachtet ($97.133,00 \text{ €} * 0,2\% = \text{rund } 200,00 \text{ € pro Jahr}$).

Würden die Mieteinnahmen in der Prognose etwas zu positiv eingeschätzt worden sein, so sei auch darauf hinzuweisen, dass sich die Finanzierungskosten in der letzten Zeit ebenfalls deutlich positiver als erwartet entwickelt hätten. Waren in der Prognoserechnung für das Jahr 2012 Finanzierungskosten in Höhe von 4.530,00 € angesetzt, so wären tatsächlich nur rund 2.850,00 € angefallen. Da der Beschwerdeführer in seinem Hauptberuf als Bankangestellter tätig sei, könne davon ausgegangen werden, dass er auch künftig auf gute Finanzierungskonditionen zurückgreifen könne.

Grundsätzlich sei bereits ab 2013 mit positiven Einkünften aus der Vermietung zu rechnen:

Mieteinnahmen (12*465,00 €)	5.580,00
nicht überwälzbare Betriebskosten	-300,00
Instandhaltungskosten (0,2 % der Anschaffungskosten)	-200,00
Abschreibungen	-1.661,00
Finanzierungskosten	-2.300,00
Einnahmenüberschuss 2013	1.119,00

Aufgrund von Indexanpassungen bei den Mieterlösen, einer Reduzierung der Abschreibung auf 1.457,00 € ab 2015 und einer Reduzierung der Finanzierungskosten durch die laufende Tilgung des Fremdkapitals sei von einer weiteren Erhöhung der Überschüsse auszugehen. Somit werde - bei Beibehalten der bisherigen Bewirtschaftungsart - der geforderte Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erzielt.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 2.9.2013** wurde die obige Berufung jeweils als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Das Vorbringen, wonach der Rückstand gegenüber dem kalkulierten Ergebnis vor allem auf eine nicht durchgeführte Index-Anpassung zurückzuführen sein würde, könne nicht als Begründung für die Nichteinhaltung der Prognoserechnung herangezogen werden, da ohnehin höhere Mieteinnahmen erzielt worden wären, als prognostiziert.

Ebenso wenig sei aus dem Argument einer Reduzierung der Abschreibung ab 2013 und der Finanzierungskosten infolge laufender Tilgung zu gewinnen, da dies bereits in der ursprünglichen Prognoserechnung berücksichtigt sei. Zudem erscheine die in der Berufung angenommene Verminderung der Finanzierungskosten um 19,3 % (von 2.850,00 € für 2012 auf 2.300,00 € für 2013) gegenüber 4,4 % in der Prognoserechnung als unrealistisch. Darüber hinaus würden Mietausfall- und Leerstehungskosten gänzlich unberücksichtigt bleiben.

Im Ergebnis sei damit in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erzielen, sodass die Vermietung als Liebhaberei zu beurteilen sei.

Mit Schreiben vom **3.10.2013** wurde der **Antrag auf Vorlage** der obigen Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und wie folgt ausgeführt:
Es werde beantragt, die ursprünglich angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Verluste) bei der Veranlagung weiterhin zu berücksichtigen.

Begründung:

Nach § 2 Abs. 4 LVO liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei nur dann vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die vorliegende Tätigkeit, die Vermietung eines Eigenheimes, falle unter die Z 3 des § 1 Abs. 2 LVO. Als "absehbarer Zeitraum" gelte hierfür ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das gegenständliche Eigenheim sei 2004 erworben worden und 2005 erstmals vermietet worden, es gelte somit ein Zeitraum von 21 Jahren.

In der vorgelegten Prognoserechnung sei nach Ablauf eines Zeitraumes von 21 Jahren ein Gesamtüberschuss von 8.417,00 € ausgewiesen. Per Ende 2012, also nach Ablauf von 9 Jahren, liege man um rund 4.600,00 € hinter dem ursprünglich für diesen Zeitraum kalkulierten Ergebnis. Dies sei vor allem darauf zurückzuführen, dass aufgrund eines Mieterwechsels die ursprünglich geplante Index-Anpassung nicht im geplanten Zeitraum durchgeführt hätte werden können. Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wären auch die bisherigen Mieteinnahmen nicht über den in der Prognose gelegen, da in den Steuererklärungen angegebenen Werten die vom Mieter bezahlten Betriebskosten enthalten gewesen wären (und bei den Werbungskosten entsprechend als Ausgaben angeführt gewesen wären). In der Prognoserechnung wären die Betriebskosten, da sie grundsätzlich vom Mieter zu tragen sein würden, sowohl bei den Einnahmen, als auch bei den Ausgaben unberücksichtigt.

Im aktuellen Mietvertrag sei eine Mieterhöhung ab Überschreiten einer Steigerung der vereinbarten Indexzahl (Verbraucherpreisindex) von 5%-Punkten vorgesehen und werde künftig entsprechend zu höheren Mieteinnahmen führen. Die Berücksichtigung von Indexsteigerungen in der Prognoserechnung entspreche einer realistischen Darstellung von Gegebenheiten.

In der Prognoserechnung sei ebenfalls dargelegt worden, dass es bis 2012 zu einer höheren Abschreibung bei beweglichem Inventar komme. Ab 2013 würden diese Abschreibungen planmäßig zur Gänze wegfallen. Daraus ergebe sich für 2013 zum ersten Mal ein Einnahmenüberschuss (auch in der Prognoserechnung wäre für 2013 erstmals ein Überschuss vorgesehen).

Das Haus wäre bei der Anschaffung zur Gänze saniert gewesen. Es würden daher im absehbaren Zeitraum keine größeren Instandhaltungsaufwendungen notwendig sein. Der VwGH hätte in seinem Erkenntnis 18.10.2012, 2010/15/0167, für die Prognose einen Betrag, der 0,2% der Anschaffungskosten entspreche, als ausreichend erachtet ($97.133,00 \text{ €} * 0,2\% = \text{rund } 200,00 \text{ € pro Jahr}$). Dies entspreche auch den Werten, die in den Jahren 2005 bis 2012 im Durchschnitt angefallen seien. Es ergebe sich auch unter Berücksichtigung dieser Instandhaltungsaufwendungen, sowohl nach der ursprünglichen Prognoserechnung, als auch nach der tatsächlichen Entwicklung im Betrachtungszeitraum ein Gesamtüberschuss.

Eine Prognoserechnung hätte das Ziel, auf objektive Weise eine wahrscheinliche Entwicklung der künftigen Werte darzulegen. Eine absolute Übereinstimmung der prognostizierten mit der tatsächlichen Entwicklung sei allerdings nicht sehr wahrscheinlich. Zu beachten seien in der aktuellen Entwicklung allerdings auch die Zusammenhänge bei den Abweichungen. In der Berufungsvorentscheidung werde darauf hingewiesen, dass die Mieteinnahmen nicht mit der Prognose übereinstimmen würden (auch wenn in der Berufungsvorentscheidung fälschlicherweise davon ausgegangen worden sei, dass die Mieteinnahmen geringer wären als prognostiziert). Gleichzeitig würden (und seien) auch die Finanzierungsaufwendungen wesentlich niedriger als vorhergesagt. Zwischen diesen beiden Werten sei aber durchaus ein Zusammenhang herzustellen (höherer Finanzierungsaufwand = höhere Mieten und umgekehrt).

Wesentlich solle sein, ob nach objektiven Kriterien im Betrachtungszeitraum ein positives Gesamtergebnis (Überschuss) zu erreichen sein werde. Auch aus heutiger Sicht werde bis Ende 2024 ein Gesamtüberschuss vorliegen. Die ab 2013 erzielten Überschüsse würden sogar höher sein als bisher prognostiziert. Für 2013 werde mit folgendem Überschuss gerechnet:

Mieteinnahmen (12*465,00 €)	5.580,00
nicht überwälzbare Betriebskosten	-300,00
Instandhaltungskosten (0,2 % der Anschaffungskosten)	-200,00

Abschreibungen	-1.661,00
Finanzierungskosten	-2.300,00
Einnahmenüberschuss 2013	1.119,00

In der Prognoserechnung wäre für 2012 ein Überschuss von 523,00 € geplant. Aufgrund von Indexanpassungen bei den Mieterlösen, einer Reduzierung der Abschreibung auf 1.457,00 € ab 2015 und einer Reduzierung der Finanzierungskosten durch die laufende Tilgung des Fremdkapitals sei von einer weiteren Erhöhung der Überschüsse auszugehen. Somit werde - bei Beibehaltung der bisherigen Bewirtschaftungsart - der geforderte Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erzielt.

Ferner werde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und vor diesem eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 15.10.2013** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 8.8.2016** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

"1.

Handelt es sich beim Vermietungsobjekt um ein Einfamilienhaus? Wie viele Quadratmeter Wohnfläche stehen zur Verfügung?

2.

Sämtliche im Hinblick auf den Vermietungsgegenstand abgeschlossenen Mietverträge sind einzureichen.

3.

Der Kaufvertrag vom 12. Jänner 2004 ist einzureichen.

Aus welchem Grund erfolgte die Übergabe erst mit 31. Dezember 2004?

4.

Die Anlageverzeichnisse für die Jahre 2004 bis 2015 sind einzureichen.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2015 sind einzureichen.

5.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO idF BGBI II 15/1999 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen 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.

§ 2 Abs. 4 leg. cit. lautet:

"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 iSd § 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)."

Aufgrund der Aktenlage wird davon ausgegangen, dass es sich bei gegenständlicher Vermietung um eine solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. handelt."

Mit **Schreiben vom 1.3.2017** wurde vom Beschwerdeführer wie folgt geantwortet:

Folgende Unterlagen würden vorgelegt werden:

- Kaufvertrag über die Liegenschaft
- Vorhandene Mietverträge (Weitere Mietverträge seien beim Beschwerdeführer durch den steuerlichen Vertreter angefordert worden und würden nachgereicht.)
- Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2004 bis 2015
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2015

Bei dem Vermietungsobjekt handle es sich um ein Einfamilienhaus mit einer Nutzfläche von circa 110 m². Beiliegend fände man auch einen Grundbuchsatzzug.

Der Kaufvertrag sei mit 12.1.2004 abgeschlossen worden, im Vertrag sei jedoch vereinbart worden, dass die Übergabe der Liegenschaft erst mit Datum 31.12.2004 als vollzogen gelte.

Beigelegt wurde unter anderem der Kaufvertrag die gegenständliche Liegenschaft betreffend vom 12.1.2004, ein Mietvertrag vom 2.8.2014 und ein Mietvertrag vom 1.8.2005, Einnahmen-und Ausgabenrechnungen für die Jahre 2007 bis 2015 sowie die Anlagenverzeichnisse 2004 bis 2015.

Mit **Schreiben vom 9.3.2017** wurde zudem ein Mietvertrag vom 2.2.2005 eingereicht.

Mit **Schreiben vom 11.4.2017** wurden obige Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme übersendet. Eine solche erfolgte nicht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 18.4.2017** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

"1.

Im Hinblick auf das gegenständliche Vermietungsobjekt wurden Mietverträge vom 2.2.2005, 1.8.2005 sowie 2.8.2014 eingereicht.

Der Mietvertrag vom 1.8.2005 endete mit 31.7.2008.

Reichen Sie sämtliche zwischen 31.7.2008 und 2.8.2014 abgeschlossene Mietverträge ein.

Wann wurde das vermietete Gebäude errichtet?

Weshalb wurde der Vermietungsgegenstand erst Ende 2004 von Ihnen übernommen?

2.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2016 ist einzureichen.

Für die Jahre 2004 bis 2016 ist aufzulisten, welche nicht auf die Mieter überwälzbaren Betriebskosten in welcher Höhe jeweils angefallen sind.

3.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (in der Folge kurz: LVO) zu beurteilen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO unter anderem dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen entstehen.

Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

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

Unbestritten ist, dass die gegenständliche Vermietung eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstellt und diese im Hinblick auf die in den Beschwerdejahren erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei fällt. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie auch dargelegt in VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft.

In den Jahren 2004 bis 2015 ergibt sich ein kumulierter Werbungskostenüberschuss von 22.227,78 €.

Sowohl die - im Vergleich zur Prognoserechnung - höheren Mieteinnahmen, als auch der geringere Finanzierungsaufwand sind zu berücksichtigen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Sie werden aufgefordert, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 LVO nachvollziehbar auf Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen.

Die von Ihnen eingereichte Prognoserechnung ist dazu ungeeignet.

Eine Prognoserechnung hat für die abgelaufenen Zeiträume die tatsächlichen Verhältnisse anzusetzen (im vorliegenden Fall auch für das Jahr 2016) und für die folgenden Jahre bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes eine schlüssige und nachvollziehbare Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben vorzunehmen.

Künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sind zu erwarten und daher in die Prognose miteinzubeziehen.

Zudem ist ein Mietausfallrisiko einzuberechnen und sind nicht überwälzbare Betriebskosten anzusetzen."

Dieser Ergänzungsvorhalt wurde **nicht beantwortet**.

Der Ergänzungsvorhalt vom 18.4.2017 wurde mit **Schreiben vom 30.5.2017** der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt. Eine solche erfolgte nicht.

Mit Ladung vom 30.5.2017 wurden beide Parteien zu einem **Erörterungstermin am 18.7.2017** geladen.

Mit **E-Mail vom 13.7.2017** wurde durch den Beschwerdeführer mitgeteilt, dass der Erörterungstermin nicht wahrgenommen werde.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer vermietete ab dem Jahr 2005 ein im Jahr 2004 erworbenes Einfamilienhaus.

Die dabei erzielten Einnahmen und geltend gemachten Aufwendungen sowie die erzielten Verluste sind den oben angeführten Tabellen zu entnehmen.

Unstrittig liegt eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO vor.

Die vom Beschwerdeführer eingereichte Prognoserechnung findet sich ebenso unter den oben angeführten Tabellen.

Gänzlich unberücksichtigt blieben Instandhaltungskosten sowie ein Mietausfallrisiko.

Laut gegenständlicher Beschwerde ist ab dem Jahr 2013 mit folgenden Einnahmen und Ausgaben zu rechnen:

Mieteinnahmen (12*465,00 €)	5.580,00
nicht überwälzbare Betriebskosten	-300,00
Instandhaltungskosten (0,2 % der Anschaffungskosten)	-200,00
Abschreibungen	-1.661,00

Finanzierungskosten	-2.300,00
Einnahmenüberschuss 2013	1.119,00

Das Beweisverfahren hat keine Hinweise ergeben, die auf eine Änderung der Bewirtschaftung schließen lassen.

Mit Kaufvertrag vom 23.12.2016 wurde die gegenständliche Liegenschaft - **vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Ausgaben** - verkauft.

Rechtliche Begründung

1. Liebhabereibeurteilung

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (in der Folge kurz: LVO) zu beurteilen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und **Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO)**. Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO unter anderem dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen entstehen.

Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

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

Unbestritten ist, dass die gegenständliche Vermietung eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstellt und diese im Hinblick auf die in den Beschwerdejahren erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei fällt. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie auch dargelegt in VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036, **liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes**

auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft.

Es liegt am Beschwerdeführer, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0075).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 28.3.2000, 98/14/0217) hat eine Prognoserechnung folgende Anforderungen zu erfüllen:

- Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;
- Einbeziehung von Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen Zeitraum;
- Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen;
- Beurteilung der Plausibilität anhand folgender eingetretener Umstände;
- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Die im Jahr 2007 vom Beschwerdeführer **eingereichte Prognoserechnung** ist dazu **ungeeignet**.

Sie geht vom Erreichen eines Gesamtüberschusses im Jahr 2023 in Höhe von 3.074,00 € aus, wobei die Jahre 2004 bis 2006 mit den tatsächlichen Werten angesetzt, ab 2007 die Einnahmen und Ausgaben geschätzt wurden.

Wie auch ausgeführt in VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036, sind einer Ertragsprognose, soll sie zur Widerlegung der Liebhabereivermutung taugen, nicht die jeweils für den Standpunkt des Abgabepflichtigen günstigsten, sondern die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen.

Gänzlich unberücksichtigt blieben Instandhaltungskosten sowie ein Mietausfallrisiko.

Nach Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 91, etwa wird der **Wagnissatz** bei Mietobjekten mit 3% bis 5% des Jahresrohertrages angenommen. Umfasst wird dabei die Ertragsminderung, die sowohl durch uneinbringliche Mietrückstände, als auch durch Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht.

Im konkreten Fall würde etwa ausgehend von Mieterlösen von 8.400,00 € im Jahr 2015 ein Mietausfallrisiko von zumindest 252,00 € pro Jahr anzusetzen sein.

Wie auch in VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167, ausgeführt sind **künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten**, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen anfallen werden, in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung anzusetzen (vergleiche auch VwGH 5.5.1992, 92/14/0027; 31.5.2006, 2001/13/0171).

Die in den Jahren 2007 bis 2015 tatsächlich angefallenen durchschnittlichen Instandhaltungskosten betragen 432,00 €. Allein der Ansatz von Instandhaltungskosten bis inklusive 2015 in tatsächlicher Höhe und für die Jahre 2016 bis 2024 in durchschnittlicher Höhe von 423,00 € würde einen zusätzlich zu berücksichtigenden Aufwand von 7.786,00 € ergeben. Noch nicht berücksichtigt ist dabei, dass bei

zunehmendem Alter des Bestandsobjektes die Instandhaltungskosten nach allgemeiner Lebenserfahrung ansteigen werden.

Ein Ansatz von 200,00 € Instandhaltungskosten pro Jahr laut Berufungsschrift entspricht folglich nicht der wirtschaftlichen Realität.

Vom Beschwerdeführer selbst wird davon ausgegangen, dass pro Jahr 300,00 € **nicht überwälzbare Betriebskosten** anfallen werden. Der Ansatz von 40,00 € laut Prognoserechnung ist als daher als unrealistisch einzustufen.

Bei einem Ansatz von 300,00 € nicht überwälzbaren Betriebskosten in den Jahren 2007 bis 2024 wäre das Ergebnis um 4.680,00 € zu korrigieren.

Bei korrigiertem Ansatz von Instandhaltungskosten, nicht überwälzbaren Betriebskosten und einem Mindestbetrag an Mietausfallrisiko im obigen Sinne ist im Jahr 2024 kein Gesamtgewinn zu erreichen.

Schon aus diesem Grunde ist die eingereichte Prognoserechnung nicht geeignet, das Erreichen eines Gesamtüberschusses innerhalb der Frist das § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO glaubhaft zu machen.

Trotz Aufforderung wurde vom Beschwerdeführer **keine korrigierte Prognoserechnung eingereicht.**

Der **Nachweis** der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit ist **nicht erbracht** worden.

Die Liebhabereivermutung konnte nicht widerlegt werden.

Wie auch ausgeführt in VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0029, "*muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung der Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat.*"

Bei vorzeitiger Einstellung der Betätigung obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass diese nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich infolge konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (siehe auch BFG 8.3.2016, RV/1100506/2014; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; 8.2.2007, 2004/15/0079).

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamteinnahmenüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, sofern die Betätigung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet wird.

Da im gegenständlichen Fall **von vornherein** nicht von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszugehen war, ist **ungeachtet allfälliger Gründe für die vorzeitige Beendigung** der

Betätigung **jedenfalls von Liebhaberei auszugehen** (siehe auch Doralt, EStG¹⁴, § 2 Rz 458).

Es erübrigts sich daher, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Liegenschaft für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten, oder ob die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bieten würde.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Endgültigerklärung

§ 200 Abs. 1 und 2 BAO lauten wie folgt:

"(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt."

Für das Vorliegen einer Ungewissheit gibt es laut Aktenlage keine Hinweise, weshalb die Einkommensteuer 2007 endgültig festzusetzen war.

Zulässigkeit 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.

Die Frage, ob und wann eine Tätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 12. Dezember 2017

