



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von w. A und w. B, Wien, vertreten durch Dr. Alfred Pribik, Rechtsanwalt, 1120 Wien, Aichholzgasse 6, vom 15. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Juni 2012 gem. § 92 Abs. 1 lit.b BAO iVm [§ 188 BAO](#) iVm § 192 Abs.1 zweiter Satz betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber w. A und w. B, haben im Jahr 2006 je zur Hälfte die Eigentumswohnung W, S. um € 180.000,- gekauft (Kaufvertrag vom 9. Juni 2006).

Die Wohnung wurde ab dem Jahr 2007 vermietet.

Für die Jahre 2006 und 2007 wurden Verluste aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Nach einem Vorhalteverfahren hat das Finanzamt mangels Vorlage einer Prognoserechnung, sowie bedingt durch die Tatsache des Entstehens von Verlusten ab Beginn der Betätigung festgestellt, dass zwingend von Liebhaberei auszugehen sei. Es liege daher von Beginn an keine Einkunftsquelle vor.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2006 und 2007 wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 23.5.2012, RV/1806-W/10, abgewiesen.

Begründend wurde ua. Folgendes ausgeführt:

"Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden Liebhabereiverordnung, idF BGBl 1993/33 (LVO) wird Liebhaberei bei einer Betätigung angenommen, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen ([§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#)) oder*
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind ([§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#)), oder*
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ([§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#)).*

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bw. mit der Vermietung der Eigentumswohnung eine Tätigkeit betreiben, die unter die Liebhabereivermutung des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) fällt. Diese Annahme kann jedoch nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) dann ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. 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 (BGBl II 1997/358).

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

Im Kommentar zum Einkommensteuergesetz Doralt wird zum Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgeführt, dass im Zweifel anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren ist, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes (20 bzw. 23 Jahre bzw. 20 Jahre für vor 14.11.1997 begonnene Vermietungen) eine Einkunftsquelle vorliegt. Bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen sind fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen, es sei denn ein Totalüberschuss wäre auch aus anderen Gründen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht möglich. Eine geplante realistische konkretisierbare Fremdmitteltilgung ist jedenfalls in die Prognoserechnung aufzunehmen. Ergibt sich aus der Prognose, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraums kein Gesamtüberschuss erreicht werden kann, spricht dies von vornherein für Liebhaberei (Doralt (LVO) § 2 Tz 539).

Im gegenständlichen Fall begann die Vermietungstätigkeit im Jahr 2007, wobei 2006 erstmalig Aufwendungen anfielen. In den Jahren 2006 und 2007 ist ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von insgesamt € 58.267,41 (2006: € 22.355,19 und 2007: € 35.912,22) laut Erklärungen entstanden.

Für das Folgejahr 2008 wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 7.220,14 erklärt. Für 2009 wurde ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 971,38 und für 2010 ein Einnahmenüberschuss in Höhe € 841,85 erklärt."

Laut der vorgelegten Prognoserechnung vom 28. Dezember 2009 wurde ein Werbungskostenüberschuss für das Jahr 2006 in Höhe von € 11.847,80, für 2007 in Höhe von € 13.476,21, für 2008 in Höhe von € 4.830,92 und für die Jahre 2009 - 2016 von € 566,60, somit ein Werbungskostenüberschuss in den 11 Jahren von insgesamt € 34.687,73 prognostiziert. Der erklärte Einnahmenüberschuss für 2017 - 2022 ergibt € 7.305,18. Somit ergibt sich auch auf Grund der vorgelegten Prognoserechnung kein Gesamtüberschuss.

Aus der Zusammenschau der obgenannten in den Jahren 2006-2010 erzielten Einkünfte (Verluste) mit den für die Jahre 2011 bis 2022 prognostizierten Ergebnissen ergibt sich, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum (im Sinne des [§ 2 Abs. 4 LVO](#)) aus heutiger Sicht kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt." ...

...Weiters wird angemerkt, dass der erklärte Überschuss der Werbungskosten für die Jahre 2006 und 2007 € 58.267,41 betrug, er übertrifft bei weitem den Werbungskostenüberschuss für die prognostizierten ersten 11 Jahre.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von Beginn der Betätigung von tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die daher bereits im ersten Jahr im eklatanten Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit zu erbringen (VwGH 29.10.2003, [2000/13/0088](#), 2004, 343) (Doralt, EStG 14, (LVO) § 2 Tz 515/2).

Da somit zum jetzigen Zeitpunkt eine abschließende Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Bw. einen Gesamtüberschuss nicht erwarten lässt, geht der unabhängige Finanzsenat nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus."

Für das Jahr 2008 wurde ein Verlust in Höhe von € 7.220,14 erklärt.

Das Finanzamt erließ einen Bescheid gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) und [§ 190 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) für 2008.

Begründend wurde ua. ausgeführt, dass mangels Vorlage einer Prognoserechnung, sowie bedingt durch die Tatsache des Entstehens von Verlusten ab Beginn der Betätigung, zwingend von Liebhaberei auszugehen sei (§1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl/33). Es liege daher von Beginn an keine Einkunftsquelle vor.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Für das Jahr 2009 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 971,38 und für das Jahr 2010 in Höhe von € 841,85 erklärt.

Am 13. Juni 2012 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b iVm [§ 188 BAO](#) iVm [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) für die Jahre 2009 und 2010.

Begründend, dass keine ertragsteuerliche Einkunftsquelle vorliegt, wurde auf die Berufungsentscheidung für die Jahre 2006 und 2007 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter die Berufung vom 15. Juli 2012 ein und stellte folgenden Antrag:

"Die Begründung des angefochtenen Bescheides durch Sachfeststellung über das Ergebnis der Veranlagungsjahre 2009 und 2010 und darauf aufbauend eine rechtliche Beurteilung, zu ergänzen, den Einschreiter sodann eine Frist im Umfang der Rechtsmittelfrist zu gewähren, um durch Vorbringen und rechtliche Beurteilung nachzuweisen, dass die geschaffenen Ertragsgüter auf Dauer und in angemessener Zeit einen Ertrag erbringen, der die gerechtfertigten Erwartungen auch der Pflichtigen, erfüllt.

Die Entwicklung der Erträge in der Vergangenheit und die Prognose der Zukunft weisen nach, dass das Projekt der beiden Einschreiter, wenn sachliche kaufmännische Überlegungen und Fakten bewilligt werden, auch einer Betriebsführung im gewerblichen Bereich Mitteilung als Ertragsobjekt entspricht.

Konkret kann dazu die weitere Prognose auf der Basis der Ergebnisse vorgelegt werden, die dies nachzuweisen in der Lage ist.

Es kann nicht verfassungsmäßig sein, dass wirtschaftliche Tätigkeit der Pflichtigen, wenn diese noch keinen Ertrag und keinen besonderen Ertrag dazu führt, dass der Partner Staat Wien einer Löwengesellschaft nur "gewinnen kann" und der Partner, der Pflichtige nur verlieren kann.

Eine weitere Überlegung ist die Förderung und damit die Anreize zur Schaffung von finanziellen Sicherheiten und Erträgen in anderen Teilen wirtschaftlicher Bereiche, um die die wirtschaftliche Sicherheit im Pensionsalter durch Eigeninitiative der Pflichtigen zu erreichen.

Die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wird wegen mangelhafter Feststellung des Sachverhaltes und unrichtiger rechtlicher Beurteilung beantragt."

Der unabhängige Finanzsenat ersuchte in einem Vorhalt die Bw. die Änderung der Art der Bewirtschaftung in Jahren 2009 und 2010 darzustellen und anhand von einer weiteren Prognoserechnung zu erläutern, dass ein gesamtpositives Ergebnis erwartet werden kann.

Die Bw. legten zum Nachweis, dass die Verweigerung der Feststellung der gemeinsamen Einkünfte nicht dem Gesetz entspricht ua. Folgendes vor:

- die Mietverträge vom 01.12.2007 bis 30.11.2012 und vom 01.12.2012 bis 01.12.2017,
- ein Schreiben von der Bank Austria AG über die Rückzahlungsraten und der Rückzahlungsplan des Darlehens,
- die Vorschreibungen der Hausverwaltung,
- folgende Prognoserechnung

Jahr	Wohnungskredit EUR		Hauptmietzins	Haussanierung	Instandsetzungskosten	AFA	Summe
	Zinsen	Spesen					
2006	-4.338,66	0,00	0,00	-2.542,22	-1.784,13	-3.182,79	-11.847,80
2007	-9.347,33	78,04	760,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-13.476,21
2008	-9.090,26	106,26	9.120,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-4.830,92
2009	-3.489,26	0,00	9.427,56	0,00	-1.784,13	-3.182,79	971,38
2010	-3.645,07	0,00	9.453,84	0,00	-1.784,13	-3.182,79	841,85
2011	-6.248,56	0,00	9.563,40	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-1.652,08
2012	-4.059,96	0,00	9.863,35	0,00	-1.784,13	-3.182,79	836,47
2013	-4.685,83	0,00	10.077,60	0,00	-1.784,13	-3.182,79	424,85
2014	-4.464,61	0,00	10.077,60	0,00	-1.784,13	-3.182,79	646,07
2015	-4.239,44	0,00	10.077,60	0,00	-1.784,13	-3.182,79	871,24
2016	-4.021,54	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	2.873,27
2017	-3.475,53	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	3.419,28
2018	-3.539,65	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	3.355,16
2019	-3.297,93	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	3.596,88
2020	-3.060,55	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	3.834,26
2021	-2.801,58	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	4.093,23
2022	-2.546,65	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	4.348,16
2023	-2.287,17	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	4.607,64
2024	-2.028,85	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	4.865,96
2025	-1.754,31	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	5.140,50
2026	-1.480,63	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	5.414,18
2027	-1.202,05	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	5.692,76
2028	-921,32	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	5.973,49
2029	-629,97	0,00	10.077,60	0,00	0,00	-3.182,79	6.264,84
	-86.656,71	184,30	219.507,35	-2.542,22	-17.841,30	-76.386,96	36.264,46

Ausgeführt wurde, dass das Hypothekendarlehen auf Euro umgestellt wurde und in der Prognoserechnung mit Zinsen und Spesen vollständig erfasst ist.

Bekanntgegeben wurde, dass die Installationskosten von € 3.182,79 deren Abschreibung bis 2015 wirksam ist, unverändert anzusetzen sind.

Die Einschreiter ersuchte daraus festzustellen, dass eine zweckmäßige Vorsorge für das Alter geschaffen wurde, die in keiner Phase des Ablaufes rechtfertigen, dass diese Maßnahmen als Liebhaberei zu beurteilen seien. Der Antrag der Berufung sei daher vollinhaltlich stattzugeben.

Der unabhängige Finanzsenat brachte dem Finanzamt die Ausführungen zur Kenntnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Berufungswerber (Bw.) A w. und B w. erwarben am 9. Juni 2006 die Wohnung W, S. , mittels Kauf um € 180.000,-.

Die Eigentümer nahmen 2 Kredite auf und renovierten in den Jahren 2006 und 2007 die Wohnung.

Ab 22. November 2007 vermieteten sie diese Wohnung um den Hauptmietzins mtl. € 760,- befristet mit 5 Jahren (vgl. Mietvertrag). Am 8. Okt. 2010 wurde abermals ein auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag abgeschlossen, die Miete wurde mit € 839,80. Vereinbart.

Für die Jahre 2006 und 2007 wurden Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 22.355,19 und € 35.915,22 erklärt.

Für die Jahre 2006 und 2007 entschied der unabhängige Finanzsenat mit der Berufungsentscheidung vom 23. Mai 2012, dass gemäß § 92 Abs. 1 lit.b BAO und [§ 190 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Miteigentumsgemeinschaft w. A und w. B, W, S., bisher nach außen aufgetreten als w. A und Mitbesitzer, für die Jahre 2006 und 2007 mangels Einkunftsquelleneigenschaft zu unterbleiben hat.

Für das Jahr 2008 wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 7.220,14 erklärt. Das Finanzamt erließ für das Jahr 2008 einen den Jahren 2006 und 2007 gleichlautenden Bescheid, der in Rechtskraft erwuchs.

Für die Jahre 2009 und 2010 erklärten A w. und B w. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 971,38 und € 841,85.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2009 und 2010 einen Bescheid gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) iVm [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#). Festgestellt wurde, dass ein Feststellung der Einkünfte betreffend die Kalenderjahre 2009 und 2010 gem. [§ 188 BAO](#) zu unterbleiben habe.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Vermietung der Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle darstellt.

Bereits in der Berufungsentscheidung betreffend die Jahre 2006 und 2007 entschied der unabhängige Finanzsenat wie vorstehend ausgeführt, dass keine Einkunftsquelle vorliegt (vgl. S 3).

Im gegenständlichen Fall begann – wie bereits eingangs ausgeführt - die Vermietungstätigkeit im Jahr 2007, wobei 2006 erstmalig Aufwendungen anfielen. In den Jahren 2006 und 2007 wurde ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt in Höhe von € 58.267,41 (2006: € 22.355,19 und 2007:€ 35.912,22) erklärt.

Für das Folgejahr 2008 wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 7.220,14 erklärt. Für 2009 wurde ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 971,38 und für 2010 ein Einnahmenüberschuss in Höhe € 841,85 erklärt.

Auf Grund eines Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates legte der Bw. abermals eine Prognoserechnung vor, die die Werbungskostenüberschüsse für die Jahre 2006-2008 wie

bereits im Berufungsverfahren vorgelegten Prognoserechnung ansetzte, die Zinsen jedoch dem Rückzahlungsplan entsprechend niedriger ansetzte.

Auch in der nun vorgelegten Prognoserechnung (vgl. S 5) wurde ein Werbungskostenüberschuss für das Jahr 2006 in Höhe von € 11.847,80, für 2007 in Höhe von € 13.476,21, für 2008 in Höhe von € 4.830,92 und 2011 € 1.652,08, somit € 31.807,01 angeführt. Die erklärten Einnahmenüberschüsse für 2006, 2007 und 2008 betrugen jedoch insgesamt € 65.487,55.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von Beginn der Betätigung von tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die daher bereits im ersten Jahr im eklatanten Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit zu erbringen (VwGH 29.10.2003, [2000/13/0088](#), 2004, 343) (Doralt, EStG 14, (LVO) § 2 Tz 515/2).

Aus der Zusammenschau der in den Jahren 2006 bis 2010 erzielten Einkünften (Verluste) mit den für die Jahre 2011 bis 2029 prognostizierten Ergebnissen ergibt sich, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum (im Sinne des [§ 2 Abs. 4 LVO](#)) aus heutiger Sicht kein Gesamtüberschuss der der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Es wurden in der Prognoserechnung keine Aufwendungen für Mietwagnisausfall, Kosten für die Leerstehung und ab dem 11. Jahr keinerlei Kosten für künftige Instandhaltungen und Reparaturen angenommen, was in Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung steht. (vgl. VwGH v. 18.10.2012, 2010/15/0167).

Da somit im jetzigen Zeitpunkt eine abschließende Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Bw. einen Gesamtüberschuss in absehbarer Zeit nicht erwarten lässt, geht der unabhängige Finanzsenat nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juli 2013