



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, Wien, vertreten durch Bilanz-Data Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Schwarzenbergstraße 1-3/14a, vom 17. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Amtsdirektor Eckhard Mold, vom 16. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2007 im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla nach der am 13. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Steuererklärungen

Der Bw. erklärte in seinen Steuererklärungen der Jahre 1997 bis 2009 u.a. nachfolgende Einkünfte (in €) aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung eines Grundstückes in der Dominikanischen Republik in P

1997	-9.716,43
1998 / -156.664,96 öS	-11.385,29
1999 / -161.630,30 öS	-11.746,13
2000 / --126.561,89 öS	-9.197,61
2001 / -93.744,29 öS	-6.812,66
2002 /	-7.768,06

2003	769,29
2004	3.464,91
2005	2.467,41
2006	-2.051,76
2007	-4.703,27
2008	1.098,10
2009*	1.098,10
Summe gesamt	-54.483,37

Aufgrund eines am 21.3.2002 erteilten **Vorhaltes** teilte die steuerliche Vertretung des Bw. am 12.5.2002 mit, dass ursprünglich vorgesehen gewesen sei, dass die Fa. M und insbes. Hr. X vor Ort für eine Auslastung der Anlage zu sorgen habe. Aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Fa. M sowie durch die Tatsache, dass in der vergangenen Saison bedingt durch den 11.9.2001 ein absoluter Einbruch im Tourismusgeschäft zu verzeichnen gewesen sei, hätten bis dato noch keine Mieterlöse erzielt werden können.

Dazu komme, dass durch etliche Verzögerungen, insbesondere durch Umstände vor Ort, die Fertigstellung der Liegenschaft erst für den Sommer 2002 avisiert worden sei. Er habe bereits ein Angebot eines anderen Betreibers, wobei jedoch dessen Rentabilität zu prüfen sei. Erweise sich diese nicht als rentabel werde er selbst die Vermarktung vornehmen. Erste Einnahmenüberschüsse würden in 2–3 Jahren erwartet. Es sei davon auszugehen, dass für einen Zeitraum von 7–8 Monaten Mieteinnahmen zwischen € 1.100 und € 1.500 erzielt werden könnten.

Bescheide

In der Folge erließ das Finanzamt am 27.5.2002 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 und führte aus:

"Wie schon mit Vorhalt vom 21. März 2002 bekannt gegeben, werden seit Beginn der Vermietung im Jahr 1997 bis dato keine Einnahmen erzielt.

In der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2002 geben Sie bekannt, dass auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Fa. M sowie durch die Tatsache, dass in der vergangenen Saison bedingt durch den 11. September 2001 ein absoluter Einbruch im Tourismusgeschäft zu verzeichnen war, bis dato keine Mieterlöse erzielt werden konnten. Weiters geben Sie bekannt, dass durch etliche Verzögerungen, insbesondere durch Umstände vor Ort, die Fertigstellung der Liegenschaften erst für den Sommer 2002 avisiert wurde.

Erste Einnahmenüberschüsse werden in 2 bis 3 Jahren erwartet.

Gem. § 1 (2) Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei zu vermuten, bei Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung besonders für die Lebensführung

eignen, sowie bei besonderen Neigung entsprechenden Tätigkeiten (z.B. Bewirtschaftung eines Eigenheimes, Eigentumswohnung, Ferienhaus etc.).

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtgewinn / Überschuss erwarten lässt, ansonsten ist von Beginn an Liebhaberei anzunehmen.

Auf Grund der Aktenlage bzw. Ihrer Vorhaltsbeantwortung liegt nach Ansicht des Finanzamtes bei der Anschaffung / Vermietung / Bewirtschaftung der Liegenschaft in P bis dato kein Streben nach einem Überschuss / Gesamtüberschuss vor.

Lt. Vorhaltsbeantwortung werden erst in zwei bis drei Jahren Überschüsse erwartet. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden daher vorläufig nicht festgesetzt."

Berufung

Nach wiederholten Fristverlängerungen brachte der Bw. am 15.10.2002 eine Berufung gegen diesen Bescheid ein und brachte in der am 4.11.2002 nachgereichten Begründung vor:

"Die abweichende Veranlagung wurde damit begründet, dass nach Ansicht der Behörde bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in P / Dominikanische Republik bei der Anschaffung / Vermietung / Gesamtüberschuss vorliegt. Weiters zitiert die Behörde in ihrer Begründung § 1 (2) der Liebhabereiverordnung, wonach bei der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung besonders für die Lebensführung eignen, sowie einer besonderen Neigung entsprechenden Tätigkeiten (z.B. Bewirtschaftung eines Eigenheimes, Eigentumswohnung, Ferienhaus, etc.) Liebhaberei zu vermuten ist. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtgewinn / Überschuss erwarten lässt. Ansonsten ist von Beginn an Liebhaberei anzunehmen.

In diesem Zusammenhang verweisen wir auf das Schreiben der CC. wonach Herrn R mitgeteilt wird, dass die zur Vermietung vorgesehene Villa bis Ende des Jahres fertiggestellt werden soll.

Wie aktenkundig ist diese Villa Bestandteil einer Gesamtferienanlage die durch Einzelinvestoren finanziert wird. Einer dieser Investoren ist der Steuerpflichtige und ist der Hinweis auf § 1 (2) Liebhabereiverordnung insofern verfehlt, als eine 10 Flugstunden vom Wohnsitz des Steuerpflichtigen entfernte Liegenschaft sich sicherlich nicht für die Lebensführung eignet, sondern vielmehr von Beginn an als Ertrag bringende Investition vorgesehen war.

Durch Umstände, die unser Mandant weder beeinflussen noch verändern konnte kam es zu einer Verzögerung der Fertigstellung der Investition und ist der Break-Even in einem

wesentlich kürzerem Zeitraum erreicht, als bei dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraum von 25 bis 30 Jahren bei Immobilieninvestitionen.

Da eindeutig nachgewiesen ist, dass ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss vorliegt, kann daher der Rechtsmeinung der Behörde nicht gefolgt werden, dass von Beginn an Liebhaberei anzunehmen ist."

Vorhalt

Am 14. 3.2003 ersuchte das Fa. den Bw. um Ergänzung seiner Berufung

Ergänzungspunkte:

„Ist die Fertigstellung bzw. Übergabe der Villa – wie angegeben – nunmehr mit Ende 2002 erfolgt? Wenn ja, legen sie bitte entsprechende Unterlagen vor.

„Wie sieht es mit der Vermarktung der Liegenschaft aus? Wird diese professionell durchgeführt, oder planen Sie noch immer, dies selbst zu übernehmen? Welche Aktivitäten wurden bisher diesbezüglich gesetzt – welche Kontakte bereits geknüpft?

„Für wie viele Personen ist die Villa geeignet?

„Gibt es vor Ort eine Verwaltung oder ähnliche Stelle, die die Betreuung der Gäste übernimmt?

„Ihren Angaben, dass für durchschnittlich 7-8 Monate/Jahr monatlich mit Mieteinnahmen zwischen € 1.100,00 und € 1.500,00 gerechnet werden kann, ist zu entgegnen, dass sich zwischenzeitlich für die Jahre 1997 bis 2000 (noch ohne 2001 und 2002) ein Überschuss der Werbungskosten in Höhe von -€ 42.045,00 (ATS -578.557,00) ergibt.

„Dieser Umstand sollte bei der – zwar abverlangten, aber bis dato noch immer ausständigen – Prognoserechnung vor allem im Hinblick auf den vom Gesetz geforderten Gesamtgewinn Berücksichtigung finden.

„Ihren Ausführungen in der Berufung ist auch entgegenzuhalten, dass die Liegenschaft gerade wegen ihrer Entfernung von 10 Flugstunden von Ihrem Hauptwohnsitz eher für die Privatsphäre geeignet erscheint, als als "Ertrag bringende Investition".

Vorhaltsbeantwortung

Nach wiederholten Fristverlängerungen teilte der Bw. am 23.5.2003 mit

"Die Fertigstellung bzw. Übergabe der Villa ist laut den letzten Auskünften der diese Villa errichtenden Firma mit Juni bzw. Juli dieses Jahres (somit 2003) geplant. Die Vermarktung erfolgt durch die dort ansässige Verwaltung und ist diese Villa Bestandteil eines Feriendorfes und dürfen wir in diesem Zusammenhang auf den beigelegten Prospekt verweisen. Die Gäste der Ferienanlage können sich entscheiden, ob sie ein Hotelzimmer buchen wollen oder eine

der Villen. Die Villa ist für vier bis sechs Personen geeignet und ist in der Gesamtferienanlage eingebunden.

Entgegen den Erwartungen des Feriendorfbetreibers kam es auf Grund der wirtschaftlichen Flaute und insbesondere der Ereignisse des 11. September zu einem Rückgang der Buchungen und daher auch zu einer geringeren Auslastung. Insbesondere auch im Hinblick auf die Schwierigkeiten die der Betreiber dann hatte kam es zu dieser enormen Zeitverzögerung bei der Fertigstellung des Gebäudes.

Im Hinblick darauf, dass zwar bis jetzt ein Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € 42.045,00 entstanden ist und mit monatlichen Miteinnahmen in Höhe von € 1.100,00 bis € 1.500,00 für eine durchschnittliche Auslastung im Jahr von sieben bis acht Monaten gerechnet werden kann, ergibt sich auch im Hinblick auf die bestehenden Bestimmungen der österreichischen Abgabenordnung ein Gesamtgewinn in einem vom Gesetz gedeckten Zeitraum.

Unverständlich erscheint uns jedoch die Feststellung, dass auf Grund der Entfernung von 10 Flugstunden vom Hauptwohnsitz diese Liegenschaft eher für die Privatsphäre geeignet erscheint, denn als ertragsbringende Investition. Eine solche der Privatsphäre zuträgliche Investition wäre doch wohl eine Investition in eine Liegenschaft in einem näher zum Hauptwohnsitz gelegenen Ort als eine Baulichkeit, die in eine Ferienanlage eingebunden ist und einzig und allein dem Zweck dient, dort vermietet zu werden."

Vorsprache

Am 11.6. 2003 sprach der Bw. bei der Abgabenbehörde erster Instanz vor, überbrachte nochmals obgenanntes Schreiben sowie ein Reiseprospekt und eine Kopie des Kaufvertrages und des Mietvertrags und gab in Ergänzung dazu niederschriftlich an,

dass sich die Villa jetzt kurz vor der Fertigstellung befinde, dass die Geschäftsführung bzw. das Management von einem amerikanischen Unternehmen übernommen worden sei und somit davon ausgegangen werden könne, dass heuer (2003) mit der Vermietung begonnen werde, da jetzt letztendlich die gesamte Hotelanlage fertiggestellt sei. Als nächstes werde nächst der Anlage ein Golfplatz gebaut, außerdem sei geplant, die Villen auch in schwächeren Reisezeiten an Einheimische z.B. über das Wochenende zu vermieten. Nach den Verzögerungen der letzten Jahre sei ab jetzt mit vollem Betrieb zu rechnen, weil eben alle Villen zur Vermietung bereitstünden. Gegenüber den früher fertiggestellten Häusern habe die VR den Vorteil einer Top-Ausstattung mit europäischen 5-Stern-Standard.

Dem vorgelegten **Prospekt** von Reisen ist zu entnehmen, dass sich die individuell exquisit ausgestatteten Villen auf einem 100.000 m² großen Areal in unmittelbarer Stadtnähe befänden. Es wären je nach Villa 2 – 4 Schlafräume vorhanden, wobei eine Belegung mit bis zu 8 Personen möglich sei. Das Frühstück werde durch ein Dienstmädchen zubereitet. Der Mietpreis betrage, abhängig von der Saison und der gemieteten Villa zwischen € 1.750 und € 2.929 für 13 Tage, die Verlängerungsnacht zwischen € 76 und € 165 pro Person incl. Flug. Werde nur das Hotel gemietet lägen die Preise zwischen € 81 und € 175 pro Person und Nacht.

Dem mit CC abgeschlossenen **Mietvertrag** vom **12.5.1997** ist zu entnehmen, dass der Mieter dem Vermieter auf die **Dauer von mindestens 5 Jahren** beginnend mit 1.1.1998 eine jährliche Miete von 12% des Preises des Hauses inkl. Grundstück bezahle, davon im 1. Jahr 100% Miete. Als Bonus habe der Vermieter für **5 Wochen im Jahr das kostenlose Wohnrecht**, wobei dieses jeweils am 1.1. und am 2.7. für das übernächste Halbjahr bekannt gegeben werden müsste, wobei auch eine Verlängerung zum um 25% ermäßigten Katalogpreis möglich sei.

Die Erhaltungskosten gingen zu Lasten der Fa CC, Schäden durch höhere Gewalt und eine Versicherung des Objekts seien nicht enthalten.

Berufungsvorentscheidung

Am 24.7.2003 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2000 und gab der Berufung vorläufig statt.

vorläufige Bescheide

In den Jahren 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 wurden die Verluste/Gewinne aus Vermietung und Verpachtung vorläufig anerkannt

endgültige Bescheide vom 16.7.2009

Für die Jahre 2006 und 2007 wurden die erklärten Verluste mit Bescheid vom 16.7.2009 nicht anerkannt

Mit gleichem Datum wurden gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 erlassen.

Begründend führte das Finanzamt aus:

"Nach § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen u.a. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen

(Ferienwohnungen) und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 kann nach sämtlichen Fassungen der LVO nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem überschaubaren, bzw. absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über d. Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit widerlegt wird. Auf Grund der Aktenlage wurde im Zeitraum 1997-2007 ein Verlust von € 56.679,57 erzielt und es ist nicht davon auszugehen, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung der Liegenschaft P zu erwarten ist. Daher wird diesbezüglich von Liebhaberei i.S.d. § 1 (2) LVO ausgegangen. Die erklärten Verluste ab dem Jahr 1999 und die Überschüsse der Jahre 2003, 2004 und 2005 werden daher außer Ansatz gelassen."

Berufung

Am 16.11.2009 brachte die steuerliche Vertretung des Bw. nach diversen Fristverlängerungen eine Berufung ein und reichte nach zahlreichen Fristverlängerungen am 1.1.2010 eine Begründung sowie eine Planungsrechnung nach. Aus dieser sei ersichtlich, dass ab dem Jahr 2010 Überschüsse erwirtschaftet würden. Auch würden höhere Mieteinnahmen erzielt werden.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Mieteinnahmen	8.000	8.000	10.000	10.000	10.000	11.000	11.000	11.000	11.000	12.000	12.000
Afa	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488	3.488
Finanzierung	6.140	6.140									
Ergebnis	-1.628	-1.628	6.512	6.512	6.512	7.512	7.512	7.512	7.512	8.512	8.512
Ergeb. akkum.	-1.628	-3.256	3.256	9.768	16.280	23.792	31.304	38.816	46.328	54.840	63.352

Berufungsvorentscheidungen

Am 22.1.2010 erließ das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 1999 – 2007 abweisende Berufungsvorentscheidungen und führte aus:

"Mit Eingabe vom 15.1.2010 wurde auf "ab dem Jahr 2010 erwirtschaftete Überschüsse" und auf eine Planungsrechnung hingewiesen, in welcher für den Zeitraum 2010 bis 2020 ein "akkumuliertes Ergebnis" iHv. € 63.352,00 ausgewiesen wird. Da die aus der berufungsgegenständlichen Vermietung resultierenden Einkünfte in den Jahren 2008 und 2009 bislang nicht erklärt, aber auch nicht in die Planungsrechnung mit einbezogen wurden, kann (unter Berücksichtigung der schon bislang aufgetretenen Einkünfte bzw. Verluste) selbst bei änderungslosem Ansatz der Planungsrechnungs-Werte ein Gesamt-Einnahmenüberschuss

innerhalb eines im Verhältnis zum Kapitaleinsatz und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges absehbaren Zeitraumes nicht festgestellt werden. Hinzu tritt, dass die "Planungsrechnung" für die Jahre ab 2012 Aufwendungen nur noch aus der AfA, aber keinerlei (bislang neben den Finanzierungsaufwendungen sonst regelmäßig erklärten) sonstige Aufwendungen mehr ausweist. Sie ist daher auch nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft der berufungsgegenständlichen Vermietung nachzuweisen."

Vorlageantrag

Am 2.5.2010 brachte der Bw. nach diversen Fristverlängerungen einen Vorlageantrag ein und brachte vor, dass

"die seinerzeit übermittelte Planungsrechnung war somit pessimistischer angesetzt als sich nach den tatsächlichen Verhältnissen ergibt. Der Grund für die Ergebnisverbesserung waren einerseits die Reduzierung der Zinskosten und andererseits geringere sonstige Aufwendungen.

Diese sonstigen Aufwendungen betrafen primär Flugkosten die Herr R in Kauf nehmen musste, da es für gewisse bauliche Maßnahmen notwendig war den Eigentümer vor Ort zu haben.

Nachdem nun auch (2007) die letzten Außenarbeiten an dem Objekt abgeschlossen sind und auch die behördliche Genehmigung, bei der Herr R ebenfalls persönlich anwesend sein musste, abgeschlossen sind werden auch diese Flugkosten wegfallen, da Herr R dieses Mietobjekt wesentlich teurer vermieten könnte, er sich aber entschlossen hat um diese unnötigen Flugkosten zu beseitigen, dass gegen eine reduzierte Miete, die vor Ort befindliche Gesellschaft auf deren Gebiet die Villa errichtet worden ist, diese Aufgabe wahr nimmt.

Bei Kosten-Nutzungs-Abwägung ist dies der geringere Aufwand für Herrn R und ist auch dies der Grund warum die sonstigen Aufwendungen in der Planungsrechnung nicht mehr enthalten sind.

Diese waren primär Flugkosten und fallen daher nicht mehr an."

Nachdem aufgrund einer Erkrankung des steuerliche Vertretung des Bw. die mündliche Verhandlung vertagt werden musste übermittelte letzterer dem UFS 2 Mietverträge

Mietvertrag mit Mieter2. vom 11.12.2004. Vertragsbeginn 1.1.2005. Miethöhe für die voll eingerichtete Villa 4.000 € p.a., Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit.

Mietvertrag mit Mieter3. vom Dezember 2010.

Vertragsbeginn mit Unterfertigung des Vertrages, Miethöhe für Villa incl. Inventar 12.000 US\$ (2011 ~ 8.571 €, 2012 ~9.230 €)

Berufungsverhandlung

In der am 13.12.2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend die Verlängerung des mit der BAWAG abgeschlossenen Kreditvertrages und ein Bebauungsvorschlag vom 30.1.1997 vorgelegt, weiters zwei bereits im Akt aufliegende Mietverträge und der ebenfalls bereits aufliegende Kaufvertrag.

Darüber hinaus brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, dass der Beobachtungszeitraum erst im Jahr 2000 beginnen dürfe, da der Bw. die zehnjährige Verzögerung des Baubeginns nicht zu verantworten habe. Diese Verzögerung würde auch für eine Änderung der Bewirtschaftung sprechen.

Der Bw. habe immer einen Gewinn erzielen wollen. Er werde die Abrechnungen für das Jahr 2010 nachreichen. Von seiner Seite sei nichts gegen eine vorläufige Veranlagung einzuwenden.

Der vorgeschlagenen vorläufigen Veranlagung widersprach der Vertreter des Finanzamtes , da seiner Meinung nach kein Vorläufigkeitsgrund vorliege.

Auf den Einwand des Vertreters des Finanzamtes, dass im Jahr 2009 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien und folglich eine Beendigung der Vermietung anzunehmen sei erwiderte der steuerliche Vertreter des Bw. dass es sich hierbei um einen Fehler handle, es werde weiterhin vermietet. Die Vermietung erfolge aus Zweckmäßigkeitsgründen durch eine weltweite Organisation und nicht durch den Bw. selbst.

Hinsichtlich der Frage wieso in der Prognoserechnung weder Inventarkosten, Leerstehungen, allfällige Reparaturkosten, Grundsteuer, Mitgliedsbeiträge, Erneuerungsbeiträge , sonstige Werbungskosten bzw. Steuerberatungskosten enthalten seien führte der steuerliche Vertreter aus, dass er nur die vom Bw. vorgelegten Belege berücksichtigen könne. Auch könne er nicht sagen wieso die Bankspesen unterschiedlich hoch seien.

Nachtrag

Am 17.12.2012 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 sowie eine neuerliche Prognoserechnung.

Gemäß der Erklärung des Jahres 2010 erzielte der Bw. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 9.036,14 € vermindert um die AfA 3.488,30 und die Fremdfinanzierungskosten 2.378,58. Die Einkünfte betrugen somit 3.169,26 €.

Im Jahr 2011 betrugen die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung 9.274,29 €, vermindert um die AfA 3.488,30 € und die Fremdfinanzierungskosten 3.087,76 € waren die Einkünfte somit 2.698,23 €.

Die neuerliche Prognoserechnung beginnt wiederum erst im Jahr 2010 zu laufen. Sie unterscheidet sich von der bisher vorgelegten dadurch, dass in den Jahren 2010 und 2011 die tatsächlich erzielten Erträge eingetragen sind, ab 2016 Finanzierungskosten von 3.488 € auf 4.488 € steigen, und Steuerbratungskosten ab 1012 in Höhe von 500 € und ab 2016 in Höhe von 600 € aufgenommen wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die vom Bw. seit 1997 angestrebte und in der Folge betriebene Vermietung eines Ferienhauses eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt und die hiermit verbundenen Einkünfte der Besteuerung zu unterziehen sind oder ob diese Tätigkeit als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu qualifizieren ist und sohin steuerlich als Einkunftsquelle keine Anerkennung findet.

Der der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, sowie das ergänzende Vorbringen der Bw. im gegenständlichen Verfahren.

Die Bw. erwarb im Jahr 1997 ein unbebautes Grundstück in der dominikanischen Republik und ließ darauf in weiterer Folge eine Ferienvilla im Rahmen eines größeren Ferienprojektes errichten. Die Villa verfügt gemäß seinem Vorbringen über eine top Ausstattung (europäischer 5Stern-Standart) und ist für 2 – 4 Personen gedacht. Mit der Vermarktung der Villa war ursprünglich die Fa. CC beauftragt, dieser Vertrag wurde jedoch in weiterer Folge nicht verlängert und vermarktete der Bw. die Lodge kurzfristig selbst und anschließend über andere Reiseveranstalter.

Baubeginn des Gebäudes war im Jahr 1997 und wurde dieses im Jahr 2003 fertiggestellt. In diesem Jahr erfolgte erstmals eine Vermietung.

Die geplante Privatnutzung wurde von der Bw. von Anbeginn an erklärt.

1. Beurteilung der Einkunftsquelle

Da der Bw. die Ansicht vertritt, dass es sich bei der von ihm vermieteten Liegenschaft, um ein Objekt handelt, das unter § 1 Abs. LVO, mit einem Beobachtungszeitraum von 35 Jahren zu subsumieren ist, war zuerst diese Frage zu klären.

§ 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung idF BGBl. Nr. 33/1993 lautet:

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 ...

Bei einem Haus in einer Feriensiedlung, an dem der Eigentümer ein kostenloses jährliches Wohnrecht hat, handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH jedenfalls um ein Objekt, das typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht welches daher unter § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung 1993 zu subsumieren ist.

2. Beurteilung der Ertragsfähigkeit

Die Annahme von Liebhaberei kann in den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO (idF BGBl. Nr. 33/1993) nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass sowohl für Zeiträume, in welchen die Liebhabereiverordnung I, BGBl. Nr. 322/1990, zur Anwendung kommt, als auch für Zeiträume des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung II, BGBl. Nr. 1993/33, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von circa zwanzig Jahren ein Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (VwGH 23.11.2000, Zl. 95/15/0177; VwGH 27.4.2000, Zl. 99/15/0012; VwGH 23.3.2000, Zl. 97/15/0009; VwGH 24.2.2000, Zl. 97/15/0166, VwGH 24. Februar 2000, 97/15/0166; vgl. auch die darauf Bezug nehmenden abweisenden Erkenntnisse und Berufungsentscheidungen zum "Zürser Modell":

VwGH 30. Oktober 2003, 2003/15/0028; VwGH 30. Oktober 2003, 2003/15/0032; UFS 26. März 2004, RV/0237-F/02; UFS 30. Juni 2004, RV/0130-F/03; UFS 30. Juni 2004, RV/0188-F/03; UFS 30. Juni 2004, RV/0129-F/03).

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993/33 idF BGBl. Nr. 1997/358 gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens dreiundzwanzig Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Dieser absehbare Zeitraum stimmt mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 der LVO, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LVO überein und kommt daher sowohl bei der unter § 1 Abs. 1 der LVO fallenden als auch bei der unter § 1 Abs. 2 fallenden Gebäudevermietung zur Anwendung (vgl. das hg Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0166).

Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6).

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. das bereits erwähnte hg Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171).

Im vorliegenden Fall wurden vom Bw. im Jahr 1997 erstmals Aufwendungen zur Errichtung der streitgegenständlichen Ferienhauses steuerlich geltend gemacht und ab dem Jahr 2003 Einnahmen aus der Vermietung erwirtschaftet. Der Beobachtungszeitraum umfasst damit im gegenständlichen Fall die Jahre 1997 bis 2020.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von 20/23 Jahren einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren.

Ist nach der vorgelegten Prognose im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erreichbar, spricht dies von vornherein für Liebhaberei. Lässt die Prognose einen Gesamtüberschuss erwarten, ist die Betätigung prinzipiell eine Einkunftsquelle, es sei denn sie geht von unrealistischen Beträgen aus. Ob vorläufig von Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche Alternative wahrscheinlicher ist.

Eine Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen:

- .,Zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- ., Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum
- ., Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- ., Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- ., Ersetzen der früheren Prognose durch tatsächlich erzielte Überschüsse/Verluste.

Zu der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung ist nachfolgendes festzuhalten:

- ., sie beginnt erst im Jahr 2010 und nicht bereits 1997 und
- ., beinhaltet darüber hinaus nur die Positionen Mieteinnahmen, AfA und Finanzierung.
- ., Die tatsächlich erwirtschafteten Verluste/Überschüsse wurden nicht mit einbezogen.

Darüber hinaus ergibt sich unter Berücksichtigung der in Jahren 1997 bis 2009 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, der nach der mündlichen Verhandlung vorgelegten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 sowie der vom Bw. vorgelegten adaptierten Prognoserechnung ein Gesamtverlust von 4.358,37 €.

Da die vorgelegte Prognoserechnung allerdings erst im Jahre 2010 beginnt erfüllt sie somit nicht einmal die Mindestvoraussetzung, dass alle Jahre der Betätigung unter Berücksichtigung der zwischenzeitig tatsächlich erwirtschafteten Erträge einbezogen werden müssen.

Zusätzlich soll noch festgehalten werden, dass die Steigerungen der Mieteinnahmen von 2011 auf 2012 um € 2.000, von 2014 auf 2015 um € 1000 und von 2018 auf 2019 um weitere € 1000 für den UFS nicht nachvollziehbar waren. Dem Bw. gelang es in keiner Lage des Verfahrens dem Referenten ausreichend darzulegen, auf Grund welcher Umstände die dauerhafte Erwirtschaftung höherer Einnahmen erzielbar sein soll.

Den vorgelegten Mietverträgen ist zu entnehmen, dass ab dem Jahr 2011 zwar eine wesentliche Einnahmenerhöhung erfolgt, diese jedoch vom Wechselkurs abhängig ist. Hinsichtlich der vorgelegten Prognoserechnung ist weiter nachfolgendes festzuhalten.

- . Obwohl der Bw. angibt, dass die Villa über eine Top Ausstattung verfügt, wurde in keinem der berufungsgegenständlichen Jahre eine entsprechende AfA geltend gemacht und beinhaltet auch die Prognoserechnung keine solche. Dem vorgelegten Bebauungsvorschlag vom 30.1.1997 ist zu entnehmen, dass die Kosten der Einrichtung mit 14.168,42 € (195.000,- öS) prognostiziert wurden.

Dass eine Hauseinrichtung angeschafft wurde entspricht nicht nur dem Vorbringen des Bw., sondern ist auch den Mietverträgen zu entnehmen und ist folglich unbestritten. Dennoch fand eine diesbezügliche AfA weder in den Steuererklärungen noch in der Prognoserechnung Berücksichtigung.

. Darüber hinaus beinhaltet die Prognoserechnung ab 2010 keine der in den Vorjahren geltend gemachten Aufwendungen (GwG, Grundsteuer, Telefon, Mitgliedsbeitrag, Instandhaltung, sonstige Werbungskosten). so dass sie auch aus diesem Grund unrealistisch ist.

. Des Weiteren sind keinerlei Flugkosten enthalten. Auch wenn das Vorbringen des Bw. glaubhaft ist, dass er sich aufgrund der zwischenzeitig geregelten Verhältnisse nicht mehr regelmäßig in die dominikanische Republik reisen muss, so erscheint es unglaublich, dass dies in einem Zeitraum von 10 -15 Jahren überhaupt nicht mehr der Fall sein sollte.

Unerklärlich ist auch wieso der Bw. im Jahr 2005 Einnahmen von 10.800 und in den Jahren 2006, 2007, und 2008 Einnahmen in Höhe von 6.000 € p.a. erklärte, obwohl er lt. vorgelegten Mietvertrag ab 1.1.2005 nur 4.000 € p.a. erhielt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028, zu Recht erkannt hat, ist ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen ebenso wie auch das Auftreten höherer (wenn auch nicht erklärter) als der prognostizierten Werbungskosten im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Zusammenfassen ist somit wiederholend festzuhalten, dass bereits aus der vom Bw. erstellten Prognoserechnung, selbst ohne Klärung der Ungereimtheiten und der nicht erklärten Ausgaben, ersichtlich ist, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes kein Gesamteinnahmenüberschuss erwirtschaftet werden kann.

Die Vermutung des Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 gem. § 2 Abs. 4 LVO konnte sohin vom Bw. nicht widerlegt werden, sodass die gegenständliche Vermietung des Ferienhauses nicht als Einkunftsquelle iSd EStG zu qualifizieren ist.

Daran vermag auch der Einwand der Bw. nichts ändern, dass die Bautätigkeit in der Ferienhauseanlage, in der sich das Mietobjekt der Bw. befindet, erst Mitte des Jahres 2003 beendet worden sei, weshalb Feriengäste erst ab diesem Zeitpunkt dort einen erholsamen Urlaub genießen hätten können. Und er dies nicht zu verantworten habe.

Wenn der Bw. weiters einwendet, dass aufgrund dieser Tatsache eine Änderung der Bewirtschaftung vorliege, ist festzuhalten, dass der Liebhabereibetrachtung gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen sind. Eine verzögerte Bautätigkeit stellt, auch wenn sie der Bw. nicht zu vertreten hat, jedoch keine Änderung der Bewirtschaftung dar. Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand der Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192, m.w.N.). Im berufsgegenständlichen Fall hatte der Bw. bereits bei der Anschaffung des Grundstücken die Absicht dieses zu vermieten und hat sich, wie sich anhand der vorgelegten Mietverträge ergibt daran auch in der Folge nichts geändert. Es liegt somit keine Änderung der Bewirtschaftung vor.

Wien, am 20. Dezember 2012