



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat am 8. April 2012 über Finanz-Online eine Einkommensteuererklärung für 2011 elektronisch eingereicht, in der er neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.927,88 € bezüglich eines bebauten Grundstücks an der Adresse Ortsname, Straße erklärt hat.

Mit Vorhalt vom 11. April 2012 hat ihn das Finanzamt ersucht, bezüglich der Vermietungseinkünfte bis 18. Mai 2012 den Mietvertrag, Kreditvertrag und eine ordentliche Prognoserechnung einzureichen. Mit Schreiben vom 2. Juli 2012 wurde der Bw gebeten, die nicht erfolgte Vorhaltsbeantwortung bis 18.5.2012 einzureichen. Am 17. Juli 2012 hat er den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom Datum, die von ihm am xxxx unterfertigte Kreditzusage der Bank vom xxxxxx und eine Prognoserechnung elektronisch eingereicht. Der vom Finanzamt (FA) angeforderte Mietvertrag wurde der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen.

Das Finanzamt hat sodann am 30. Juli 2012 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erlassen, in dem die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unberücksichtigt blieben. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, die hieramts vorgelegte Prognoserechnung sei insoweit zu berichtigten gewesen, als der Verlust aus dem Jahr 2011 zu berücksichtigen und die AfA in den Jahren 2012 (Ganzjahresbetrag) und 2030 zu korrigieren gewesen sei. Offensichtlich seien auch keine Zehntelbeträge für die Einrichtung mit einberechnet. Nach diesen Berichtigungen könne nicht mehr von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden, da innerhalb des maßgeblichen Beobachtungszeitraumes kein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Es handle sich somit um Liebhaberei gem. [§ 1 Abs. 2 LVO](#) und die erzielten Werbungskostenüberschüsse seien steuerlich unbeachtlich.

In der Begründung zur elektronisch eingebrachten und fristgerecht am 31. August 2012 beim Finanzamt eingelangten Berufung, der eine adaptierte Prognose angeschlossen war, wurde ausgeführt, in der ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung seien die Zinsen mit 6,5 % p.a. angesetzt worden. Der aktuelle Zinssatz für Finanzierungen betrage jedoch derzeit 2 %. In der Berechnung der Zinsen für die neue Prognoserechnung sei der Zinssatz von 2,375 % wie im Kreditvertrag dargestellt, herangezogen worden. Er bitte, die neue Prognoserechnung anzusetzen und seine Vermietung als Einkunftsquelle anzuerkennen.

Mit Vorhalt vom 13. September 2012 wurde der Bw vom FA unter Setzung einer Frist für die Beantwortung bis 17. Oktober 2012 ersucht, nachvollziehbare Zinsermittlungen betreffend die Kredite der Bank und des Landeswohnbaufonds für den Zeitraum 2011 bis 2030 nachzureichen und die vollständigen Darlehensverträge nachzureichen. In der Prognoserechnung sei offenbar nur das Darlehen der Bank angeführt. Dieses Darlehen habe nach der dem FA vorliegenden Kreditzusage eine Laufzeit von 35 Jahren. Die Zinsen für das Jahr 2029 (richtig 2030) würden in der Prognose aber nur mit 100 € angegeben. Weiters sei der im Kaufpreis enthaltene Kostenanteil für die Einrichtung der Küche und des Badezimmers gesondert abzuschreiben. Um Vorlage einer Berechnung der auf diese Wirtschaftsgüter entfallenden Anschaffungskosten werde ersucht. Der angeforderte Mietvertrag sei bisher nicht vorgelegt worden. Um Vorlage innert obiger Frist werde nochmals ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2012 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, mit Berufung vom 31.8.2012 sei gegen die Liebhabereibeurteilung der Vermietung Straße Einspruch erhoben und eine Prognoserechnung vorgelegt worden, die den Nachweis erbringen habe sollen, dass die Vermietung als Einkunftsquelle anzusehen sei. Die in der Prognoserechnung angeführten Fremdmittelkosten seien jedoch nicht nachvollziehbar und würden offenbar nicht dem tatsächlich aufgenommenen Fremdmittelbetrag und den Rückzahlungsmodalitäten

entsprechen. Der Bw sei deshalb mit Ergänzungsersuchen vom 13.9.2012 nochmals aufgefordert worden, die vollständigen Darlehensverträge und eine Aufgliederung des Wohnungskaufpreises vorzulegen. Diesem Ersuchen sei er bis dato nicht nachgekommen. Verluste aus der Vermietung einer Eigentumswohnung würden so lange steuerlich unberücksichtigt bleiben, bis anhand einer an die tatsächlichen Gegebenheiten anknüpfenden Prognoserechnung nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werde, dass die Wohnungsvermietung auf Dauer gesehen eine Einkunftsquelle darstelle.

In dem am 7. November 2012 beim Finanzamt fristgerecht elektronisch eingebrachten Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat ist unter „Text“ Folgendes angeführt:

„Sehr geehrte Damen und Herrn, ergänzend zur eingebrachten Berufung wurden“, dann bricht der Text ab.

Das Finanzamt hat dem Bw über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 21. Jänner 2012 unter Setzung einer Frist für die Beantwortung bis 15.2.2013 vorgehalten, dass er am 7.11.2012 ein mit Vorlageantrag betiteltes Anbringen mit unvollständigem Inhalt eingebracht habe. Der Text laute: *„Sehr geehrte Damen und Herrn, ergänzend zur eingebrachten Berufung wurden“*, dann breche der Text ab. Der Bw wurde ersucht, sein Anbringen zu ergänzen und gebeten, die bereits mit Ergänzungsersuchen vom 13.9.2012, welches unbeantwortet geblieben sei, angeforderten Unterlagen vorzulegen. Benötigt würden: vollständige Darlehensverträge, vom Mieter und Vermieter unterfertigter vollständiger Mietvertrag, nachvollziehbare Ermittlung der Fremdmittelaufwendungen laut adaptierter, der Berufung angeschlossenen Prognose sowie eine Aufgliederung des Wohnungskaufpreises (Rechnung mit Angabe des Kaufpreise für Grund und Boden, Gebäude und Einrichtung). Weiters werde er ersucht, die Fremdmittelkosten für die Jahre 2011 und 2012 mittels Bankbelegen nachzuweisen und bekannt zu geben, welche Aufwendungen zusätzlich zu den Fremdmittelkosten im Jahr 2012 angefallen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw der Berufung angeschlossene Prognose geeignet ist, die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Diesfalls wäre der für erklärte Werbungskostenüberschuss von - 3.927,88 € im Einkommensteuerbescheid 2011 als (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Der Bw hat laut Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom Datum in Ortsname, Straße eine Eigentumswohnung (W 16) samt Tiefgaragenabstellplatz (TG 46) um brutto 165.000,00 €

bzw. brutto 18.500,00 € erworben, die - wenn man der adaptierten Prognose (Beilage Berufung) folgt - 2012 bereits vermietet wurde.

Die Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (in der Folge kurz: LVO II), unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO II), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO II). Liebhaberei ist gem. [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) II auch dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen. Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, [2001/13/0278](#), und die dort angeführte Judikatur), wobei [§ 6 LVO](#) II bestimmt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO anzunehmen ist.

Da im gegenständlichen Fall eine Eigentumswohnung vermietet wird, handelt es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II. Die Annahme von Liebhaberei (Liebhabereivermutung) kann nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) II nur ausgeschlossen werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss 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. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshof obliegt die **Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen**, der die Liebhabereivermutung anhand einer plausiblen und nachvollziehbaren Prognoserechnung zu widerlegen hat (vgl. VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#), und VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)). Die Ertragsprognose ist auf Basis der bei Beginn der Betätigung gewählten Bewirtschaftungsart zu erstellen und sind dieser normale wirtschaftliche Verhältnisse zu Grunde zu legen.

Die vom Bw der Berufung angeschlossene Prognose weist bis zum Jahr 2016 jeweils Werbungskostenüberschüsse aus. Nach Ablauf des Prognosezeitraumes 2011 bis 2030 ergibt

sich laut dieser Prognose ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 10.553,64 €.

Der Bw hat trotz dreimaliger schriftlicher Aufforderung seitens des FA keinen Mietvertrag vorgelegt. Die vorgelegte Prognose kann daher bereits einnahmenseitig nicht auf ihre Richtigkeit und Plausibilität überprüft werden. Die näheren Umstände der Vermietung und mit dem Mieter im Einzelnen getroffenen Vereinbarungen (u.a. betreffend die ab 2013 in der adaptierten Prognose alle zwei Jahre vorgenommenen Mietzinsanhebung, Entgelt für mietvermietete Einrichtungsgegenstände, ob auch die Tiefgarage und zu welchem Preis mitvermietet wurde) können nicht festgestellt bzw. überprüft werden.

Der Bw hat auch dem zweimaligen schriftlichen Ersuchen des Finanzamtes (Vorhalt vom 13. September 2012 und vom 21. Jänner 2013), eine nachvollziehbare Ermittlung der Fremdmittelaufwendungen (Zinsen und Spesen laut adaptierter Prognose) betreffend den Kredit der Bank vorzulegen, nicht entsprochen. Er hat auch dem Ersuchen des FA (Vorhalt vom 21. Jänner 2013), die Fremdmittelkosten 2011 und 2012 mittels Bankbelegen nachzuweisen und bekannt zu geben, welche Aufwendungen zusätzlich zu den Fremdmittelkosten im Jahr 2012 angefallen sind, nicht entsprochen. Der Bw hat den Vorhalt vom 21. Jänner 2013 zur Gänze unbeantwortet gelassen und ist damit auch dem Ersuchen, den unvollständigen Text des über Finanz-Online elektronisch eingebrachten Vorlageantrages zu vervollständigen, nicht nachgekommen.

In der der Berufung angeschlossenen letzten Prognose wurde laut Bw der Berechnung des Zinsaufwandes ein Zinssatz von 2.375 % statt bisher 6,5 % zu Grunde gelegt. Eine Berechnung des Zinsaufwandes für den gesamten verbleibenden Prognosezeitraum 2012 bis 2030 unter Heranziehung eines gleich bleibenden Zinssatz von 2,375 %, der aber nur für die erste Zinsperiode mit dem Kreditinstitut vereinbart wurde, entspricht - selbst wenn Banken im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung Effektivzinssätze von 2 % eingeräumt hätten, keiner realitätsnahen Prognose des im verbleibenden Prognosezeitraum zu erwartenden Fremdmittelaufwandes. Laut Kreditvertrag vom 24.2.2012 beträgt die Verzinsung ab 1.7.2012 jeweils 1,3750 % p.a. (Marge) über dem Indikator (3-Monats-Euribor). Der so ermittelte Zinssatz wird auf volle 1/8 Prozent gerundet. Bei realistischer Einschätzung des zukünftigen Zinsaufwandes kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Zinssatz im Zeitraum zwischen 2013 bis 2030 nicht maßgeblich über dem vom Bw angenommenen Effektivzinssatz (= inklusive Marge (Aufschlag) von 1,375 % und Spesen) von 2,375 % liegt. Im Übrigen ist der Bw dem Ersuchen, den tatsächlichen Zinsaufwand 2011 und 2012 mittels Bankbelegen nachzuweisen, nicht nachgekommen, sodass der tatsächliche Aufwand der bereits abgelaufenen Jahre nicht überprüft werden kann.

Die adaptierte Prognose ist zudem, worauf das Finanzamt den Bw bereits im Vorhalt vom 13. September 2012 (vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung) deutlich hingewiesen hat, unvollständig. Im Grundbuch ist - wie einem im Veranlagungsakt des Bw abgelegten Grundbuchauszug zu entnehmen ist - auf den Liegenschaftsanteilen des Bw unter B-LNr. xx und xxx (Lastenblatt) ein Pfandrecht in Höhe von 54.300,00 € zugunsten des Landes Vorarlberg eingetragen. Die der Berufung angeschlossene, adaptierte Prognose berücksichtigt - wie die ursprünglich eingereichte Prognose - jedoch keinen Zinsaufwand für das Darlehen des Landes Vorarlberg. In der Berufungsbegründung wurde jedenfalls lediglich auf eine Änderung des Zinssatzes in der Prognose für den Bankkredit hingewiesen. Der Bw hat auch den vom FA angeforderten Darlehensvertrag mit dem Land Vorarlberg nicht vorgelegt. Die adaptierte Prognose knüpft damit wie schon die erste nicht an die tatsächlich gewählte Bewirtschaftungsart, zu der auch die Finanzierung der Anschaffungskosten der Wohnung gehört, an.

Der Bw hat sowohl in der ersten als auch in der adaptierten Prognose keine Vorsorge für das Mietausfall-, bzw. Leerstandsrisko getroffen. Der Bw hat auch nicht offen gelegt, wie die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA ermittelt wurde. Er hat auch in der Prognose keine AfA für Einrichtungsgegenstände (z.B. Küche) angesetzt.

Da auch die der Berufung angeschlossene letzte Prognose in wesentlichen Punkten unvollständig (Mietausfallrisiko, Zinsen Darlehen Land Vorarlberg, AfA Einrichtung) geblieben ist und die Prognose hinsichtlich des im verbleibenden Prognosezeitraum zu erwartenden Fremdmittelaufwandes (Zinsen und Spesen) aus dem Kredit der Bank nicht realitätsnah erstellt wurde, ist sie von vornherein nicht plausibel und daher nicht geeignet, die Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Die Plausibilität einer realitätsnahen Prognose, von der im gegenständlichen Fall aber ohnedies aus obig angeführten Gründen nicht auszugehen ist, wäre im Übrigen an den tatsächlichen Ergebnissen zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#); vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 194 ff bzw. 261 ff). Der Bw wurde mit Vorhalt vom 21. Jänner 2013 unter Setzung einer Frist für die Beantwortung des Ergänzungsersuchens und Vorlage der angeforderten Unterlagen bis 15.2.2012 u.a. aufgefordert, die Fremdmittelkosten der bereits abgelaufenen Jahre 2011 und 2012 mittels Bankbelegen nachzuweisen und bekannt zu geben, welche Aufwendungen zusätzlich zu den Fremdmittelkosten im Jahr 2012 angefallen sind. Der Bw hat auch dieses Ergänzungsersuchen zur Gänze unbeantwortet gelassen, sodass auch die in der Prognose für 2011 und 2012 angeführten Werbungskosten der abgelaufenen Jahre 2011 und 2012 nicht auf ihre Richtigkeit überprüft werden können. Die Prognose ist auch - worauf bereits eingangs der

Begründung hingewiesen wurde - mangels Vorlage des Mietvertrages einnahmenseitig auf ihre Richtigkeit hin nicht überprüfbar.

Da der Bw sohin weder eine plausible Prognose vorgelegt hat noch die für die Überprüfung seiner Angaben in der adaptierten (= letzte) Prognose notwendigen Angaben gemacht bzw. die für eine Überprüfung notwendigen Unterlagen beigebracht hat, sieht die Referentin keine Möglichkeit, den Angaben des Bw folgend die Liebhabereivermutung als widerlegt anzusehen.

Im Übrigen hat das Finanzamt bereits die Abweisung der Berufung mit der Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 13. September 2012 und Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen begründet. Eine Berufungsvorentscheidung hat nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Vorhaltswirkung.

Der Bw hat daher ausreichend Gelegenheit gehabt, seine Ansicht, die adaptierte Prognose erweise die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung, zu belegen. Da er diesen Nachweis nicht erbracht hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2011 mit einer steuerpflichtigen Vermietung (Einkunftsquelle) im Zusammenhang stehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. März 2013