



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing.B, Vorstandsdirektor, Vermieter, BGasse, vertreten durch KPMG Austria Wirtschaftsprüfungs-Gesellschaft mbH., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 9020 Klagenfurt, Krassniggstraße 36, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1996, die Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 1996 sowie den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer des Jahres 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vorstandsdirektor der Firma S. Daneben werden für den Zeitraum 1993 bis 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Ferienwohnung, Haus A, in B, BadK erzielt. In den Jahren 1993 bis 1997 übersteigen jeweils die Werbungskosten die erzielten Einnahmen.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 9. 3. 1995 teilt der Bw. dem Finanzamt mit, dass die Finanzierung der Ferienwohnung durch Kreditaufnahme in Höhe von S 1.350.000 erfolgt sei.

Bei Erwerb der Wohnung habe der Bw. zunächst mit einer Auslastung von 30 Wochen im Jahr bei durchschnittlich rund S 7.000, also einem Jahresumsatz zwischen S 150.000 und S 200.000 gerechnet. Es habe sich jedoch in der Saison 1993 und 1994 herausgestellt, dass aufgrund des generellen "Einbruches im Fremdenverkehr" in K die Vermietung nur in den

Hochsaisonzeiten (Wintersaison) möglich gewesen sei. Der Umsatz des Jahres 1994 betrage S 46.000.

Zur Nutzung der Eigentumswohnung durch den Bw. wird in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt:

Herr Ing.B habe diese Wohnung bis dato noch niemals selbst genutzt, insofern sei daher der durch unsere Kanzlei für 1993 zum Ansatz gebrachte Eigenverbrauch in Höhe von S 15.739,40 (=10 % der Kosten) zu korrigieren. Dass die Wohnung tatsächlich nicht selbst genutzt werde, habe die Firma D, Klagenfurt, FilialeB, nunmehr schriftlich bestätigt.

Gegen die Liebhabereivermutung sei einzuwenden, dass der Herr Ing.B von Beginn an die Firma D, FilialeB mit der Vermietung dieser Wohnung beauftragt habe und dem steuerlichen Vertreter gegenüber bereits mehrmals die bisher atypisch niedrige Belegung bemängelt habe. BadK habe insbesondere in der Saison 1993/1994 im Bereich der Nachfrage nach Ferienwohnungen einen starken Einbruch erlitten, wie auch die Vermietungsagentur mitgeteilt habe.

Nach Erfahrungswerten bei gleich gelagerten Mandanten seien aufgrund des Einbruches im Fremdenverkehr für Ferienwohnungen dieser Größe derzeit folgende Auslastungen und Preise zu erzielen:

	mindestens	höchstens
Auslastungstage	80	100
Vermietungspreise pro Tag in S	800	1.500

Rechnet man mit einem Durchschnittspreis von S 1.000 pro Tag, so ergäbe sich eine Umsatzbandbreite von S 80.000 bis S 100.000. Auf Basis dieser Überlegungen sei die Planrechnung erstellt worden.

Herr Ing.B habe zunächst vertrauend auf die Umsatzangaben der Voreigentümerin mit einem Jahresumsatz von ca. S 150.000 bis S 200.000 gerechnet und auf dieser Basis auch den Fremdfinanzierungsanteil festgelegt.

Da sich nach Ablauf 1994 aus den oben erwähnten Gründen herausgestellt habe, dass mit diesen Umsätzen künftig nicht gerechnet werden könne, sei von Herrn Ing.B geplant, das Darlehen wie in Beilage 5 dargestellt, teilweise auch durch Einlagen rückzuführen, um damit die Fremdfinanzierung den geänderten Umständen anzupassen.

Weiters untersuche Herr Ing.B, inwieweit durch Standardverbesserungen die Auslastung der Ferienwohnung weiter angehoben werden könne.

Mit Bescheid vom 24. 9. 1999 wird die Anerkennung der erzielten Verluste von Seiten der Finanzbehörde versagt. Die Vermietung habe nach Angaben des Bw. im Zeitraum 1993 bis 1997 laufend Verluste ergeben. Mit Beendigung im Jahre 1997 liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor.

Gemäß § 1 (2) der Liebhabereiverordnung sei bei der so genannten "kleinen Vermietung" ein Beobachtungszeitraum von rund 12 Jahren vorgesehen. Da ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt worden sei, werde auf Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 entschieden.

Mit Schriftsatz vom 5. 11. 1999 erhebt der Bw. gegen oben angeführte Bescheide Berufung und führt darin wie folgt aus:

"Die Vermietung von Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten fällt nach den Kriterien der LVO II in die Kategorie des § 1 Abs. 2 Z 3, somit wird unterstellt dass es sich um eine widerlegbare Liebhabereivermutung handelt.

Die Annahme von Liebhaberei kann aber ausgeschlossen werden, wenn nach § 2 Abs. 4 LVO unterstellt werden kann, dass innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt wird.

Der Gesamtgewinn ist dabei das Gesamtergebnis von der Begründung einer Tätigkeit bis zu deren Beendigung (Aufgabe oder Liquidation).

Zunächst ist zu überprüfen, ob ein Gesamtüberschuss im Zeitraum erwirtschaftet wurde oder nicht; Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen udglm. sind in die Betrachtung entsprechend mit einzubeziehen.

Im Punkt 7.5 des Liebhabereierlasses AÖF 1998/47 ist zu unterstellen, dass eine Tätigkeit als beendet anzusehen ist und ein sog. theoretischer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn mitberücksichtigt werden muss, und zwar auch dann, wenn der Abgabepflichtige kein Verhalten setzt, das auf eine Beendigung der Betätigung gerichtet ist.

Wird somit ein Verkaufserlös in einer Größenordnung von TS 300 – 400 (Verkaufserlös angesetzt mit rd. TS 15-20 / m²) unterstellt und zumindest fiktiv als sog. theoretischer Veräußerungsgewinn in die Berechnung des Gesamtüberschusses eingerechnet, hat sich bereits nach 3,5 Jahren ein ausgeglichenes Ergebnis eingestellt. Dies ergibt sich schon daraus, dass die LVO II unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses eine Zeitspanne versteht, die zum getätigten Mitteleinsatz (=Fremdfinanzierung) bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer vernünftigen, verkehrsüblichen Relation steht. Wird somit der Zeitraum auf lediglich 3,5 Jahre

(wie im vorliegenden Fall von Seiten der Finanzbehörde unterstellt) verkürzt, steht dieser in keiner Relation zur Laufzeit des dafür aufgenommen Kredites (10-15 Jahre).

Der erzielbare zumindest theoretische Aufgabegewinn ist somit allenfalls mit einzubeziehen, um der oa. – on der LVO II geforderten – verkehrsüblichen Relation zumindest annähernd zu entsprechen. Andernfalls ist die dem Finanzamt vorgelegte Prognoserechnung – gegebenenfalls zu adaptierten Daten- für die Beurteilung weiterhin heranzuziehen unter Berücksichtigung einer etwaigen vorzeitigen Tilgung des Kredites aus Eigenmitteln".

Mit 6. 2. 2002 wird die Berufung mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Bundesabgabenordnung als unbegründet abgewiesen:

"Der Berufungswerber wendet sich gegen die Beurteilung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei. Dies mit der Begründung, es sei gem. Pkt 7.5 des Liebhaberei- Erlasses AÖF 1998/47 bei Beendigung der Tätigkeit ein sog. theoretischer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn mit zu berücksichtigen. Werde dieser in die Berechnung mit einbezogen, so würde sich ein Gesamtüberschuss ergeben.

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Im vorliegenden Fall wurde in den Jahren 1993 bis 1996 eine Ferienwohnung in Bad Kleinkirchheim vermietet. Mit 1997 wurde die Vermietung aus privaten Motiven (bevorstehender Pensionsantritt) beendet. Dementsprechend fällt der Sachverhalt unter den zeitlichen Anwendungsbereich der Liebhaberei- Verordnung II, BGBl 1993/33, wobei diese Vermietung als eine Betätigung mit Annahme von Liebhaberei (nach Zahl der Wohneinheiten ist eine Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse gegeben) zu betrachten ist.

Wie der Berufungswerber selbst anführt, wurden in den Jahren 1993 bis 1996 ausschließlich Verluste erwirtschaftet.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heran zu ziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen des Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten im Sinne des Punktes 6.2 (in Verbindung mit Pkt 13. 2) vorliegen, für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus

anderen, insb. privaten, Motiven beendet wird. (vgl. ÖStZ 1998/4, S 69, Z 15 a und Z 13.1 und 13.3).

Im vorliegenden Fall waren die Aufwendungen jährlich ein Vielfaches höher als die Einnahmen. Zwar vermindern sich manche Aufwendungen (z.B. Zinsen für Bankkredite) und wird auch die Abschreibung der Betriebs- u. Geschäftsausstattung nach 10 Jahren beendet sein, doch ist es – ob der hohen Verluste bisher – schon recht fraglich, ob ein GESAMTGEWINN innerhalb eines ABSEHBAREN Zeitraumes (ca. 12 Jahren) zu erwirtschaften gewesen wäre.

Davon abgesehen wurde die Vermietung beendet und die Wohnung verkauft ohne dass ein zwingender Grund dafür vorgelegen wäre.

Da somit ein abgeschlossener Zeitraum vorliegt, der aus privaten Gründen durch den Wohnungsverkauf beendet wurde, und in diesem Zeitraum kein Gesamtgewinn erzielt wurde, ist diese Vermietung jedenfalls als Liebhaberei zu beurteilen.

Soweit der Berufungswerber den fiktiven Veräußerungsgewinn in die Berechnung des Gesamtüberschusses einbeziehen möchte, ist ihm entgegenzuhalten, dass ein Veräußerungsgewinn iSd. § 24 EStG prinzipiell nur bei den betrieblichen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 3 Z. 1, 2 und 3 anfällt. Demgegenüber gehört die Veräußerung des Mietobjektes nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd. § 28 EStG. Die Veräußerung kann- erfolgt sie innerhalb von 10 Jahren ab Anschaffung – allenfalls den Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 a EStG erfüllen.

Dementsprechend würde auch eine fiktive Veräußerung der Ferienwohnung nicht die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erhöhen und somit ebenfalls nicht zu einem Gesamtüberschuss dieser Einkunftsquelle führen. "

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 12. 12. 1991, V53/91 u. a., mit dem Art I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art II aufgehoben wurden, wurde die Liebhabereiverordnung mit Wirkung ab 1. 1. 1993 neu gefasst (BGBl. Nr. 33/1993; LVO II). Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992, die LVO II (mit 1. 1. 1993 in Kraft getreten) ist daher im Anwendungsbereich der Einkommensteuer erst auf Veranlagungsjahre ab 1993 anzuwenden. Für den hier zu beurteilenden Fall ist wurde die Betätigung im Jahre 1993 begonnen, es ist die LVO II anzuwenden.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 3 EStG nur die

wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zu Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrunde liegt.

Tätigkeiten, die mittel- bis langfristig keinen positiven Gesamterfolg erwarten lassen, fallen steuerrechtlich unter den Begriff „Liebhaberei“; sie sind als Hobby dem Privatbereich zuzuordnen. Negative Einkünfte - also Verluste -, die aus dieser Tätigkeit entstehen, dürfen daher nicht mit den regulären Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes verrechnet bzw. steuerlich geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d. h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist.

Liebhaberei ist anzunehmen, wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Beide Tatbestände sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen. Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist hier unbeachtlich.

Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z 1 fallen, sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. Zu den Wirtschaftsgütern die unter § 1 Abs. 2 Z 3 fallen, zählen *einzelne Appartements (Mietwohnungen)*. Unter § 1 Abs. 2 LVO fällt somit insbesondere die Vermietung von *Eigenheimen und Eigentumswohnungen* (zu Eigentumswohnungen siehe VwGH 5. 5. 1992, 92/14/0006; 92/14/0027).

Bei Betätigungen, die eine qualifizierte Nahebeziehung zur Lebensführung aufweisen wird das Vorliegen von Liebhaberei auch von der Rechtsprechung vertreten. Bei diesen Betätigungen sind die Anforderungen an eine Einstufung als Einkunftsquelle strenger. Bei normalen wirtschaftlichen Betätigungen ist in typisierender Betrachtungsweise primär anzunehmen, dass Verluste auf wirtschaftliche Misserfolge zurückzuführen sind, wogegen bei Betätigungen im Sinne § 1 Abs. 2 der Verordnung diese in typisierender Betrachtungsweise hingegen zum Ergebnis führt, dass die Verluste ihre Ursachen primär in der privaten Lebensführung haben.

Bei normalen wirtschaftlichen Betätigungen ist somit die Einkunftsquelle der Normalfall. Es müssen schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, von diesem Normalfall abzuweichen. Anders im Bereich der Betätigung i. S. d. § 1 Abs. 2 der Verordnung. Normalfall ist hier die Liebhaberei. Es müssen schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, um eine Einkunftsquelle

anzunehmen. Die Verordnung sieht diese Verhältnisse nur dann als gegeben, wenn die Betätigung *objektiv ertragsfähig gestaltet ist*. Nur so ist eine effektive Gewähr dafür gegeben, dass nicht Aufwendungen der Lebensführung steuerlich wirksam werden. Im übrigen widerspräche es den Gesetzen der Logik, bei prima facie als nicht wirtschaftsorientiert vermuteten Betätigungen bloß mit einer Gegenvermutung nach Art des § 1 Abs. 1 der Verordnung (also auf die Absicht der Gesamtgewinnerzielung abstellend) zu operieren. Es sind daher eine handfestere Grundlage für die Widerlegung der Liebhabereivermutung vorgesehen (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 2 Tz. 31 ff).

Zu ergänzen ist, dass es nur auf die *Eignung* der Wohnung bzw. des Appartements zur Nutzung für Zwecke der Lebensführung ankommt, nicht hingegen darauf, in welcher Form die Wohnung *tatsächlich genutzt* wird (VwGH 5. 5. 1992, 92/14/0006). (Die Vermietung einer Eigentumswohnung an einen Arzt, der darin seine Arztpraxis einrichtet, wäre daher (so Quantschnigg) ebenfalls dem Tatbestand des § 1 Abs. 2 der Verordnung zuzuordnen).

Bei Betätigung mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen.

Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum *tatsächlich zu erwarten ist*. *Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse dieses Zeitraumes heranzuziehen*.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war daher die vom Finanzamt getroffene Beurteilung der Ferienwohnung in BadK welche im beobachteten Zeitraum ausschließlich Verluste erwirtschaftete, unabhängig vom Ausmaß der tatsächlichen Vermietung und der damit verbundenen Möglichkeit, die Wohnung im Zeitraum des Leerstehens selbst bewohnen zu können, als Liebhaberei im Sinne der Verordnung zutreffend.

Treten daher *durch unerwartete Umstände* (z.B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „Verlust“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH. 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Für den hier zu beurteilenden Fall werden jedoch Unwägbarkeiten als Erklärung für die angefallenen Verluste vom Bw. nicht ins Treffen geführt. Vielmehr können die vom Bw. angeführten enttäuschten Erwartungen hinsichtlich der Höhe der Mietzinse sowie die

enttäuschten Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit der Ferienwohnung als gewöhnliches Risiko bei der Tätigkeit der Vermietung angesehen werden. Sie waren überdies bereits in den Perioden 1993 und 1994 dem Bw. bekannt.

Hat der Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle (im vorliegenden Fall Vorstandsdirektor), die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu "leisten", ist dies ebenfalls ein Indiz für eine mangelnde Gewinnabsicht (VwGH 18.11.1987, 86/13/0132).

Wenn der Bw. im Vorlageantrag auf Pt. 7.5 des Liebhabereierlasses AÖF 1998/47 verweist, wonach Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidations**gewinne** in das Gesamtergebnis einzubeziehen wären, wird darauf hingewiesen, dass gem. Pt. 8.1 des Liebhabereierlasses AÖF 1998/47 ein **Gesamtüberschuss** (der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) vom Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung nicht zu berücksichtigen ist. *Veräußerungsüberschüsse sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen*, auch wenn sie z. B. nach § 30 EStG 1988 steuerlich nicht erfasst werden.

Abschichtungsüberschüsse gem. § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 sind beachtlich, weiters die Einkünfte aus der Veräußerung echter stiller Beteiligungen, die zwischen 1. 1. 1985 und 31. 12. 1988 erworben worden sind (§ 27 Abs. 2 Z 3 EStG 1972 iVm § 112 Z 6 EStG 1988) Veräußerungsüberschüsse gemäß § 31 EStG bilden mit den entsprechenden (negativen) Einkünften gemäß § 27 eine Einheit.

Die Veräußerung von Mietobjekten führt grundsätzlich *zu keinen Einnahmen (§ 15 EStG 1988) im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*. Steuerliche Auswirkungen können sich nur bei Veräußerung gegen Renten (§ 29 EStG 1988), bei Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist (§ 30 EStG 1988), bei (Mit)Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen nach § 28 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und in den Fällen der Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 ergeben. Die Berücksichtigung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes in Höhe eines von einer Immobilienfirma als möglicherweise erzielbaren Veräußerungspreises findet, im Sinne des Liebhabereierlasses AÖF 1998/47, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, steuerlich keine Berücksichtigung.

Wenn der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung darauf hingewiesen hat, dass es vom Bw. geplant gewesen sei, das Darlehen teilweise auch durch Einlagen rückzuführen, wird darauf hingewiesen, dass im Zeitraum 1993 bis 1996 die tatsächlich erzielten Einnahmen so weit unter den Werbungskosten des Bw. zurückgelegen sind, dass selbst unter gänzlichem außer Ansatz lassen der Zinsbelastung für den beobachteten Zeitraum die Aufwendungen (planmäßige Abschreibung und übrige Aufwendungen) die Einnahmen überstiegen haben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war daher die vom Finanzamt getroffene Beurteilung der Vermietung der Ferienwohnung, als Liebhaberei im Sinne der Verordnung zutreffend.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2005